

UiO • **Det juridiske fakultet**

# Merverdiavgiftsgrunnlaget ved sammensatte ytelser

Kandidatnummer: 698

Leveringsfrist: 25. november 2013

Antall ord: 16 316



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Emne .....	1
1.2	Begrepsavklaring .....	3
1.3	Disposisjon .....	4
<b>2</b>	<b>BEREGNINGSGRUNNLAGET .....</b>	<b>6</b>
2.1	Fremstilling av beregningsgrunnlaget i merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2 .....	6
2.1.1	Det samlede vederlaget .....	6
2.2	EU-rettens innvirkning .....	8
<b>3</b>	<b>BEDØMMELSE AV BEREGNINGSGRUNNLAGET .....</b>	<b>10</b>
3.1	Sammensatte ytelser .....	10
3.1.1	Kostnader til oppfyllelse av en ytelse – «Smitteregelen» .....	11
3.1.2	Når anvender man en hovedytelseslære? .....	12
3.1.3	Presentasjon av de sentrale Høyesterettsdommene .....	13
3.1.4	Selvstendige ytelser/tilleggsytelser – «sideordnet karakter» .....	20
<b>4</b>	<b>NÅR SKAL FLERE YTELSE VURDERES SELVSTENDIG, OG NÅR SKAL DE VURDERES SAMLET .....</b>	<b>24</b>
4.1	Innledning .....	24
4.2	Momenter i vurderingen .....	25
4.2.1	Avtale og priser .....	25
4.2.2	Kan de ytes separat .....	33
4.2.3	Sett fra kundens side – objektiv vurdering .....	34
4.2.4	Sluttprodukt .....	38
4.2.5	Nødvendig- og integrert- momentet .....	40
4.2.6	Nøytralitetsprinsippets betydning .....	41

4.2.7	Kunstig oppsplitting av vederlaget.....	43
4.2.8	Ytelsens særpreg .....	44
4.2.9	Kvaliteten på produktet/tjenesten.....	45
4.2.10	Der flere ytelser danner en ny .....	46
4.2.11	Legalitetsprinsippets innvirkning.....	47
4.2.12	Provenyhensyn .....	48
4.2.13	Kontrollensyn .....	49
4.2.14	Oppsummering .....	50
4.3	Grensen mellom selvstendige ytelser som behandles særskilt og selvstendige ytelser som behandles sammensatt i en enhetlig vurdering .....	51
<b>5</b>	<b>KONKLUSJON .....</b>	<b>54</b>
5.1	Reelle hensyn.....	54
5.2	Kodifisering av hovedytelseslæren.....	56
5.3	Avslutning .....	57
<b>6</b>	<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>60</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Emne

Temaet for denne avhandlingen er om, eller når, en leveranse bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus undergis en samlet og dermed lik avgiftsbehandling. Det vil si at det vederlaget kjøper og selger har blitt enige om skal betales for ytelsen(e) tillegges en samlet utgående merverdiavgift.

Merverdiavgift er en statlig avgift på omsetning av varer og tjenester. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift er regulert i lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58 (mval.) kapittel 4.

Hovedregelen i § 4-1 utgjør det klare utgangspunktet for hva som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, og er det vederlaget avgiftssubjektet oppnår for den avgiftspliktige omsetningen. Det forekommer at det leveres to eller flere ytelser med ulik avgiftsstatus hvor det er mer eller mindre sammenheng mellom ytelsene – såkalte sammensatte ytelser.

Spørsmålet om den avgiftsmessige behandlingen av sammensatte ytelser kan ikke løses alene ut fra reglene i mval. § 4-1, jf. § 4-2, men sammenholdes med hovedytelseslæren.

Hovedytelseslæren er utviklet gjennom praksis i EU-domstolen og går ut på at ytelsen bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus, men som økonomisk fremstår som en tjeneste, ikke bør «kunstig splittes opp». Man skal søke å identifisere hva som særpreger ytelsen og herunder identifisere en mulig hovedytelse som eventuelt er å anses som en tjeneste.

Utenlandsk rett trekkes inn i vurderingene selv om den i norsk rett ikke kan få autoritativ vekt. Det følger av at Norge ikke er forpliktet merverdiavgiftsrettslig etter EØS-avtalen.

Utenlandsk rett blir i denne oppgaven en viktig inspirasjonskilde, og den kan være egnet til å belyse hva som kan være en god regel på dette området.

Hvorvidt det er flere ytelser som leveres samlet, vil bero på en nærmere vurdering om de skal vurderes enhetlig eller som selvstendige ytelser. Det er uklart hvilke momenter det skal legges vekt på i vurderingen om ytelsen kan anses som en sammensatt ytelse, eller om ytelsene må splittes i ulike avgiftssatser. Oppgaven vil derfor ta for seg hvilke momenter som typisk tillegges vekt. En begrepsavklaring vil bli redegjort for i punkt 1.2.

Det foreligger en del rettspraksis som er egnet til å illustrere og klargjøre enkelte av tolkningsspørsmålene. Oppgaven vil derfor inneholde en relativt omfattende gjennomgang av rettspraksis.

Ved behandling av de rettslige spørsmålene skal utgangspunktet tas i den alminnelige juridiske metode med de særlige rettskildeprinsipper som gjelder innen kjernen av legalitetsprinsippets område. Det vil også få betydning ved behandlingen av de rettslige spørsmålene hvordan Finansdepartementet, Skattedirektoratet og skattekontorene har vurdert merverdiavgiftsloven og rettspraksis på overnevnte område. Det er spesielt på skatte- og avgiftsområdet at forvaltningspraksis får direkte betydning ved vurdering av de rettslige spørsmålene. Selv om forvaltningspraksis har mindre vekt for Høyesterett, så har det stor praktisk betydning for de sakene som behandles fortløpende av forvaltningen i forhold til presedens og likebehandling.

Det blir i denne oppgaven viktig å se på domstolenes argumentasjon, blant annet for å vurdere om den ulovfestede hovedytelseslæren har en selvstendig juridisk funksjon. Det må først påvises to eller flere ytelser med ulik merverdiavgiftsstatus for at hovedytelseslæren kan anvendes. Bare da er det relevant å diskutere hovedytelseslæren, og om den kan anses å ha blitt en festnet praksis ved vurderingen av sammensatte ytelser. Hovedvekten vil være å se hvilke momenter som skal, eller kan, inngå i den samlede vurderingen.

## 1.2 Begrepsavklaring

I dette kapitlet ønsker jeg å redegjøre for sentrale begreper og konsepter som det redegjøres for i oppgaven.

Sammensatte ytelser er betegnelsen på et resultat der flere ytelser med ulike avgiftssatser fremstår som en samlet leveranse. Det vil i kapittel tre i oppgaven bli gjort en drøftelse av tredeling av de aktuelle rettsavgjørelsene som foreligger innenfor problemstillingen. Begrepsbruken på denne tredelingen vil det bli kort gjort rede for nedenfor.

«Smitteregelen» tar for seg tilfeller der kostnader til oppfyllelse av en ytelse får samme avgiftsbehandling. «Smitteregelen» er omfattet av mval. § 4-2 første ledd der «alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen(...)» inngår i samme avgiftsbehandling. Et eksempel er der selger har tatt på seg å reparere bilen, og du samtidig får disponere en lånebil mens din egen bil reparerer. Da anses dette som en kostnad for bilverkstedet for å kunne reparere bilen, slik at kostnaden smitter over på verkstedytelsen. Kostnaden for utlån av bil inngår i samme vederlag, og får samme avgiftsstatus som verkstedsytelsen. Dommen som eksemplet er hentet fra er nærmere redegjort for under punkt 3.1.3.2.

Den ulovfestede hovedytelseslæren får anvendelse der det foreligger flere ytelser med ulike avgiftsregler, hvor en av ytelsene fremstår som hovedytelsen slik at sekundærytelsene inngår i samme vederlag som hovedytelsen. Da blir vederlaget enten avgiftsunntatt, avgiftsfritatt eller avgiftspliktig i sin helhet ut i fra hvilken ytelse som fremstår som hovedytelsen. Et eksempel på paragrafer der hovedytelseslæren kan anses å være implementert i merverdiavgiftsloven er § 3-11 (1) annet punktum. For å få en god forståelse av reglen siteres også første punktum i bestemmelsen; «Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven. Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.» Første ledd fremstår som en kodifisering av hovedytelseslæren, da utleien av fast eiendom fremstår som hovedytelsen. Fra annet punktum kan det utledes at sekundærytelser som leveres som ledd av hovedytelsen må inngå i samme vederlag, og dermed være unntatt merverdiavgift i sin helhet. Tilsvarende bestemmelse finnes også i

mval. § 3-5 første ledd om undervisningsunntaket der bestemmelsen er bygd opp tilsvarende som mval. § 3-11 første ledd.

Under hovedytelseslæren er det en nødvendig og integrert lære som inngår i vurderingsteoret. Det vil si der ytelser som er innsatsfaktorer for en annen ytelse, inngår den i den integrerte ytelsen. Den ble anvendt første gang i Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese). Et eksempel er en advokats hotellopphold i forbindelse med en rettssak. Dette anses som et ledd i oppfyllelsen av prosessoppdraget, det vil si en nødvendig- og integrert del av prosessoppdraget. Kostnaden får samme avgiftsmessige behandling som prosessoppdraget, da det inngår i det samme vederlaget.

For selvstendige tilleggsetelser skal avgiftsbehandlingen skje særskilt. Ytelsene fremstår som sideordnet slik at de ikke kan få en sammensatt enhetlig avgiftsbehandling. Et eksempel som kan trekkes frem er når man handler i en matbutikk. De forskjellige matvarene kan ha forskjellig merverdiavgiftssats, men disse behandles særskilt. Det blir ikke spørsmål om noen av varene «smitter» over på en annen, eller at en vare anses som nødvendig og integrert i en annen, slik at de får samme avgiftssats. I slike tilfeller vil det være lite hensiktsmessig å ikke skille ytelsene avgiftsmessige fra hverandre. Dette er klare eksempler der de selvstendige ytelsene behandles særskilt.

### **1.3 Disposisjon**

Oppgaven består av 5 kapitler som har som siktemål å levere en redegjørelse for problemstillingen som er utledet i kapittel 1.1.1.

I kapittel 2 vil det bli redegjort for hva som skal inngå i det samlede vederlaget for sammensatte ytelser, jf. mval. §§ 4-1 jf. 4-2. Det vil også kort bli redegjort for EU-rettens innvirkning på vurderinger av forvaltningen gjennom merverdiavgiftsloven, og hvordan dette fremkommer i rettspraksis.

I kapittel 3 vil det bli foretatt en tredeling av fremstillingen for bedømmelse av beregningsgrunnlaget. Det vil utarbeides en presentasjon av «smitteregelen», hovedytelseslæren og selvstendige ytelser med en samlet vurdering.

I kapittel 4 skal det ses på situasjoner der flere ytelser skal vurderes selvstendig, og når ytelsen skal vurderes enhetlig. Det vil bli trukket frem rettspraksis som får betydning for hvilke momenter som kan eller skal tillegges betydning i vurderingen, da for å finne ut om disse kan gi en enhetlig lære på hva som skal vektlegges i vurderingen av sammensatte ytelser.

I kapittel 5 vil det bli sett på hvilke reelle hensyn som ligger bak hovedytelseslæren. Det vil også bli drøftet om hovedytelseslæren allerede er kodifisert i merverdiavgiftsloven, og eventuelt i hvilket omfang. Avslutningsvis vil det trekkes hovedlinjer fra oppgaven.



## **2 Beregningsgrunnlaget**

### **2.1 Fremstilling av beregningsgrunnlaget i merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2**

#### **2.1.1 Det samlede vederlaget**

Det fremkommer av mval. § 4-1 første ledd, første punktum at; «Ved omsetning av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften vederlaget, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten.»

Videre fremkommer det av mval. § 4-2 første ledd at; «I beregningsgrunnlaget inngår alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, enten de inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling, (...)». Det vil si at man må gå til avtalen for å finne utgangspunktet for hva som inngår i vederlaget. Realiteten av avtalen blir avgjørende for vurderingen.

I det ordinære omsetningsforholdet fremkommer avgiftsgrunnlaget som utgangspunkt direkte av avtalt pris og foretatt levering. Det blir beregnet merverdiavgift etter gjeldende regler og satser av den pris som avtalen mellom partene fastsetter.

Hovedregelen for hva som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er det vederlaget avgiftssubjektet oppnår for den avgiftspliktige omsetningen. Det vil normalt si det beløp som kjøper og selger har blitt enige om skal betales for en avgiftspliktig ytelse. Det må dreie seg om et reelt vederlag for en reell omsetning, for at vederlaget skal være bindende som avgiftsgrunnlag for staten. For de omsatte varer og tjenester er den fulle verdi av kjøpers gjenytelse avgjørende. Hovedregelen i mval. § 4-1 må suppleres med bestemmelser om at beregningsgrunnlaget skal omfatte alle kostnader selger har ved oppfyllelse av avtalen, bestemmelser om hvordan beregningsgrunnlaget skal fastlegges når vederlaget består

helt eller delvis av annet enn penger, og bestemmelser for det tilfellet at det består et interessefellesskap mellom kjøper og selger.<sup>1</sup>

For at det skal oppstå avgiftsplikt, må vederlaget gjelde avgiftspliktig omsetning. Spørsmålet om hva som inngår i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift henger uløselig sammen med lovens omsetningsbegrep. Det vises til omtalen av definisjonen i mval. § 1-3 første ledd bokstav a.<sup>2</sup> Det fremkommer av definisjonen i bestemmelsen at; « I denne loven menes med a) omsetning: levering av varer og tjenester mot vederlag.»

Det forekommer at det leveres to eller flere ytelser med ulik avgiftsstatus hvor det er sammenheng mellom ytelsene. Det leveres for eksempel en avgiftspliktig vare og/eller tjeneste samtidig som det tilbys opplæring i bruken av varen og/eller tjenesten. Opplæringen vil her, isolert sett, kunne ses som en unntatt undervisningstjeneste etter mval. § 3-5. Noen ganger betales det bare for varen uten at prisen for undervisning er gitt, og noen ganger er det to priser. Spørsmålet er hvilken betydning dette skal tillegges avgiftsbehandlingen.

Situasjonen som er nevnt ovenfor omtales som «sammensatte ytelser». Problemstillingen er ikke bare aktuell for unntatte og avgiftspliktige ytelser slik eksemplet ovenfor indikerer. Spørsmålet kan også være aktuelt hvor leveransen består av flere elementer med ulik avgiftssats eller hvor noen elementer faller innenfor og noen utenfor et fritak etter merverdiavgiftsloven kapittel 6.<sup>3</sup>

Det må skilles mellom beregningsgrunnlaget der avtaleforholdet omfatter flere ytelser, og der selger krever dekning av kostnader til oppfyllelse av en ytelse.

1. «Smitteregelen» gjelder kostnader som pådras som ledd i oppfyllelsen av den avtalte ytelse, og ytelser som er innsatsfaktorer i en annen ytelse.

---

<sup>1</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utg. (2013) s. 313 og 314.

<sup>2</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utg. (2013) s. 314.

<sup>3</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utg. (2013) s. 317.

2. Hvis en av ytelsene ikke fremstår som et ledd i oppfyllelsen av en innsatsfaktor, blir spørsmålet om det likevel er en slik sammenheng mellom ytelsene, at de vurderes og karakteriseres som en samlet ytelse underlagt felles avgiftsmessig behandling, eller om de skal vurderes som selvstendige ytelser i relasjon til avgiftsreglene.

Det blir også i oppgaven viktig å skille mellom de tilfellene der flere ytelser som leveres i sammenheng skal vurderes særskilt, og der de skal vurderes sammensatt i en enhetlig vurdering. I utgangspunktet kan ikke vederlaget splittes med virkning for avgiftsgrunnlaget. Det vil være uheldig om næringsdrivende må foreta en lite gunstig funksjonell oppsplitting av ytelser for å sikre seg den gunstige avgiftsmessige stilling som er knyttet til en av ytelsene. Avtalen mellom partene avgjør hvordan vederlaget og merverdiavgiften skal beregnes. Det er realiteten i avtalen forholdet mellom partene som da skal vurderes. En leveranse kan være sammensatt av deltjenester som isolert sett har en annen avgiftsbehandling. Det er hovedytelsen som er det dominerende elementet og kundens formål med anskaffelsen, som avgjør hvilke regler og satser som kommer til anvendelse ved avgiftsberegningen. Inngår for eksempel tjenester som er unntatt fra merverdiavgift i en ellers avgiftspliktig levering, skal disse likevel avgiftsberegnes som nødvendige deler av hovedytelsen.<sup>4</sup>

## **2.2 EU-rettenes innvirkning**

EU-retten har i utgangspunktet ikke innvirkning på det norske avgiftssystemet da merverdiavgift og skatt ikke er en del av EØS-avtalen. Men en viss oversikt og grunnleggende forståelse av avgiftssystemet er allikevel påkrevet. EØS-avtalen åpner opp for et felles marked, og de fleste næringsdrivende møter dette ved at de omsetter varer eller tjenester. Det er spesielt EUs regelverk om merverdiavgift som er nedfelt i EUs Merverdiavgiftsdirektiv, 2006/112/EF som kan tillegges overføringsverdi til norsk rett.

---

<sup>4</sup> Gjems-Onstad (2011) s. 290 og 291.

Merverdiavgiftsdirektivet skiller seg på flere måter fra de norske merverdiavgiftsreglene. Det er spesielt ved omsetning av varer og tjenester hvor norske næringsdrivende kan bli underlagt flere forpliktelser etter EUs avgiftsdirektiv selv om de ikke er etablert i EU.<sup>5</sup> Flere av bestemmelsene og metodene i avgiftsdirektivet har dannet modell for den norske avgiftslovgivningen. Et eksempel er reglene i merverdiavgiftsloven § 10-1 om refusjon til utenlandske næringsdrivende av betalt norsk merverdiavgift. Videre har vi også reglene om innførsel, jf. mval. § 3-29 og utførsel, jf. mval. § 6-21. EU-domstolens avgjørelser om merverdiavgiftsrett innenfor EU er ikke bindende for Norge, men avgjørelsene kan være prinsipielle og ha argumentasjonsverdi. Avgjørelsene kan få særlig betydning, eksempelvis presumerte Finansdepartementet at regelverket for finansielle tjenester i Norge og EU er sammenfallende.<sup>6</sup>

Det er av interesse å drøfte hvordan man innen EU-retten håndterer sammensatte ytelser for å kunne vurdere om den EU-rettslige løsningen har overføringsverdi til norsk rett.

I kapittel 3 vil det bli sett på ulike dommer som har hatt betydning på dette området. Det vil da bli vurdert hvordan EU-retten har fått innvirkning på norsk merverdiavgiftsrett, og eventuelt i hvilken grad. Det er spesielt vurderingselementene som er blitt gjort i Rt-2009-1632 (Sundal Collier) som vil ha betydning, da det fremgår av rettens vurdering at vurderingsmomentene som er gjort i EU-retten, da spesielt C-453/05 - Volker Ludwig-dommen og C-349/96 – Card Protection Plan som har fått betydning i vurderingen av sammensatte ytelser i norsk rett. Med dette vises det til at retten mente at vurderingen skulle være «dekkende for norsk rett», Jf. Sundal Collier avsnitt 55.

I Lb-2012-052697 (Bailine) avsagt 4. november 2013, er den nyeste dommen der EU-retten har fått betydning for hvordan retten skal tilnærme seg hovedytelseslæren. I sin konklusjon anfører retten at det gjelder en hovedytelseslære i norsk rett for å avgjøre merverdiavgifts-

---

<sup>5</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 74.

<sup>6</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 77-78.

grunnlaget for sammensatte ytelser. Til støtte for sitt standpunkt viste retten også til Rt-2009-1632 (Sundal Collier) og Lb-2008-184780 (Grieg Investor). Disse avgjørelsene vil det bli gjort rede for og vurdert i kapittel 3 og 4. Hvilken vekt som kan tillegges EU-rettens redegjørelse vil bli vurdert i kapittel 4 og 5.

### **3 Bedømmelse av beregningsgrunnlaget**

#### **3.1 Sammensatte ytelser**

Det vil i det følgende bli gjort rede for ulike rettsavgjørelser som har hatt innvirkning på vurderingen av beregningsgrunnlaget, og hvilke momenter og reelle hensyn som kan utledes fra denne praksisen. Det vil derfor bli presentert en tredeling av de ulike rettsavgjørelsene, for å få satt dem i en systematisk sammenheng. Inndelingen er som følger:

1. Kostnader til oppfyllelse av en ytelse («smitteregelen»).
2. Hovedytelse og sekundærytelser. (Den ulovfestede hovedytelseslæren).
3. Selvstendige ytelser med en samlet levering. Der flere ytelser leveres sammen, men skal vurderes særskilt.

Ved tilfelle 1 og 2 er det tale om en enhetlig merverdiavgiftsbehandling, mens ved tilfelle 3 er det separert merverdiavgiftsbehandling. Spørsmålet om det skal være en enhetlig behandling eller om ytelsene skal behandles særskilt, er det som blir rettslig interessant i oppgaven og vil tillegges vekt i vurderingen. Det er derfor tilfelle 2 og 3 som får en spesiell behandling. Hvordan man skal trekke linjen mellom disse, fremkommer ikke klart av den forvaltningspraksis og rettspraksis som foreligger på dette området. Dette er et spørsmål som er usikkert, og derfor vil denne inndelingen gi et innblikk i hvorfor problemstillingen er vanskelig, og at den ikke er endelig fastsatt.

### 3.1.1 Kostnader til oppfyllelse av en ytelse – «Smitteregelen»

Smitteregelen gjelder kostnader til oppfyllelsen av ytelsen. Det følger av mval. § 4-2 første ledd at merverdiavgift skal beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omkostning, og at alle omkostninger selgeren har ved oppfyllelsen av avtalen skal med i beregningsgrunnlaget.

Formålet med mval. § 4-2 er at en ytelse ikke skal splittes opp i ulike leveranser for å gjøre deler av den fritatt eller unntatt merverdiavgift. Det må skilles mellom ulike ytelser som ofte kan skilles fra hverandre, og kostnader til oppfyllelsen av en ytelse som skal behandles med den sats som gjelder for ytelsen. Derfor skal alle kostnader ved oppfyllelse av avtalen inngå i beregningsgrunnlaget. Utfordringen er å avgjøre hva som skal inngå i samme ytelse, i motsetning til der det er omsatt selvstendige ytelser.

Utfallet av smitteregelen er at avgiften «smitter» over på ytelser som ikke er avgiftspliktige eller som beregnes med lavere avgiftssats, slik at den får en høyere avgiftssats.

Et eksempel er advokatoppdrag. Advokater som i tilknytning til avgiftspliktig oppdrag for det private eller det offentlige pådrar seg utgifter til reise, kost, losji, telefon med videre, skal medta disse utgiftene i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Bestemmelsen om at alle omkostninger skal med, gjelder uavhengig av om omkostningene er avgiftsbelagte eller ikke.<sup>7</sup> Disse kostnadene «smitter» da over på advokatoppdraget, og inngår da i det samlede vederlaget.

Et annet eksempel er der en virksomhet omsetter tjenester med utleie av radio- og fjernsynsapparater. Dersom utleieavtalen oppheves på grunn av for eksempel leietakers betalingsmislighold, må virksomheten ofte hente de utleide gjenstandene hjemme hos leietakeren. For dette beregnes et hentegebyr. Hentegebyret inngår da som en del av vederlaget for

---

<sup>7</sup> Gjems-Onstad (2011) s. 293.

utleien, og inngår i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift. Det vil si den «smitter» over på utleien av radio- og fjernsynsapparater.<sup>8</sup>

Fokuset vil i den videre drøftelsen ligge på hovedytelseslæren og selvstendige ytelser som skal vurderes avgiftsmessig særskilt, da det er dette som blir mest interessant for drøftelsen av oppgaven.

### 3.1.2 Når anvender man en hovedytelseslære?

Den ulovfestede hovedytelseslæren er utviklet gjennom EU-domstolens praksis. Læren går ut på at ytelser bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus, men som økonomisk fremstår som én tjeneste, ikke bør kunstig splittes opp. Det er spesielt Rt-2009-1632 (Sundal Collier) som får stor betydning i vurderingen, da hovedytelseslæren i Høyesterett blir omtalt som gjeldende rett. Synspunktene til Høyesterett kom til uttrykk gjennom C-349/96 - Card Protection Plan og C-453/05 - Volker Ludwig. Fra Merverdiavgiftshåndboken er hovedytelseslæren behandlet omfattende, noe som taler for en generell anvendelse av hovedytelseslæren på sammensatte ytelser som behandles enhetlig.<sup>9</sup>

Før anvendelsen av hovedytelseslæren snakket man om en nødvendig og integrert lære basert på Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese). Til støtte for at man ikke anvender en nødvendig og integrert lære som hovedlæren, er at den ikke er behandlet separat i Merverdiavgiftshåndboken, men fremkommer under drøftelsen av hovedytelseslæren.<sup>10</sup> Dermed taler mye for at hovedytelseslæren fanger opp nødvendig- og integrertlæren inn i egen drøftelse som et moment i vurderingen. Jeg vil bruke hovedytelseslæren som en samlebetegnelse på tilfeller der flere ytelser behandles enhetlig. De tilfellene der flere ytelser behandles enhetlig anses for å være omfattet av hovedytelseslæren slik den gjelder i norsk rett.

---

<sup>8</sup> Gjems-Onstad (2011) s. 295.

<sup>9</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013), s.317-321.

<sup>10</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s. 317.

Teoretisk sett kunne man stilt spørsmålet om man skulle vurdert et skille mellom hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren. Dette ville ført til en teoretisk diskusjon mellom to grenser som er veldig like og som ville føre til samme resultat, da hovedytelseslæren på mange måter kan ses som en videreføring av nødvendig og integrertlæren.

Om hovedytelseslæren bare kan anvendes på finansielle tjenester isolert har vært anført som et mulig utfall av hovedytelseslæren. Dette har blitt benektet i rettspraksis ved at retten har anført en generell bruk av hovedytelseslæren på flere ytelser med ulik avgiftsstatus som skal behandles enhetlig. Problemstillingen har ikke vært aktuell eller problematisert. I Merverdiavgiftshåndboken anføres også en generell bruk av hovedytelseslæren.<sup>11</sup>

Det vil i det følgende bli gjort rede for tre Høyesterettsdommer som adekvate eksempler på hovedytelseslæren. Hvilke vurderingsmomenter som må trekkes ut av disse vil drøftes i kapittel 4. Det vil også i samme kapittel bli fremhevet andre aktuelle dommer i lavere rettsinstans, som får betydning for vurderingen av hovedytelseslæren.

### 3.1.3 Presentasjon av de sentrale Høyesterettsdommene

Det vil i det følgende bli redegjort for tre Høyesterettsdommer som har betydning for hovedytelseslæren. Det er spesielt Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) og Rt-2009-1632 (Sundal Collier) som får spesiell betydning, da det er momenter og hensyn som trekkes ut av disse som har fått særlig prejudikatsvirkning for senere rettsavgjørelser i alle instanser. Rt-2006-369 (Møller) er også en Høyesterettsdom som trekkes frem. Den kan ikke tillegges like stor vekt som Geelmuyden Kiese og Sundal Collier, men den har betydning for hvilke momenter og hensyn som kan trekkes ut. Det at spørsmålet er avgjort i Høyesterett, gjør den rettslig interessant å ta med.

---

<sup>11</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s. 317.



#### 3.1.3.1 Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese)

Saken gjeldt et rådgivingsselskap der tjenestene deres gikk ut på å hjelpe andre selskaper med formulering og utforming av årsberetninger og lignende. Saken knytter seg til tiden før merverdiavgiftsreformen av 2001, da rådgivningstjenester ikke var avgiftspliktige. Selskapet sørget også for at selve trykkingen av dokumentene ble foretatt. Leveringen av en fysisk publikasjon medførte imidlertid at det ble omsatt en avgiftspliktig vare.

Spørsmålet i saken var om rådgivningstjenesten skulle tolkes som en innsatsfaktor for formulering og utforming av årsberetninger og lignende, og dermed inngå i den integrerte ytelsen.

Det ble lagt vekt på i vurderingen at alle innsatsfaktorene ved å produsere varen ble omfattet for å vurdere avgiftsgrunnlaget; «Og det må gjelde uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering.», jf. avsnitt 33. Praktiske hensyn tilsier at det ikke kan opereres med en skjønnsmessig grense. I denne saken var rådgivningstjenesten klart mer omfattende enn selve trykkingen. Det var etter førstvoterendes vurdering irrelevant for vurderingen.

Det tas utgangspunkt i hva som står i avtalen for å vurdere hva som er avtalt mellom partene. For å vurdere om det er tale om tilleggssytelser, må det vurderes om disse omfattes av avgiftsplikten. Høyesterett tok dermed stilling til det foreligger to adskilte ytelser, jf. avsnitt 34.

Det ble drøftet i avsnitt 35 til 38 om Geelmuyden Kiese bare hadde tatt på seg formidlingen av trykkingen. Det er den private part som må godtgjøre den faktiske situasjonen og dokumentasjonen som er knyttet til avtalene og ytelsens karakter.

Hovedtyngden av dokumentasjonen viste klart at selskapet påtok seg formidlingen for trykkingen og produksjonen av publikasjonene. Noe som også talte for at dette skulle være en del av ytelsen var at kundene ikke hadde kjennskap til hvilken bedrift som foresto tryk-

kingen av publikasjonen, slik at de så på ytelsen som en nødvendig og integrert del av ytelsen.

Forpliktelsen gikk ut på å produsere en publikasjon, og da kan ikke de ulike elementene i produksjonen anses som selvstendig omsatte ytelser. De redaksjonelle tjenestene var en «nødvendig og integrert del av det produkt som kundene hadde bestilt.», jf. avsnitt 40.

Det fremkommer i avsnitt 41 at; «I rettspraksis og forvaltningspraksis er enkelte avtaler – i forhold til merverdiavgiftsloven § 18 – ansett for å omsette flere atskilte ytelser. Men det har da dreiet seg om ytelser som er av mer sideordnet karakter og som ikke har vært integrert i hverandre på en slik måte som tilfellet er her.»

Det vises til slutt til at den omstendighet at kunden kunne velge, ikke skulle få betydning ved vurderingen av det oppdraget ankemotpartene påtok seg ovenfor de kunder som valgte «full pakke», jf. avsnitt 42.

Alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen skulle inngå i beregningsgrunnlaget. Det som var problemet og som ble vurdert, var å avgjøre hva som inngikk i den samlede ytelsen, motsatt, om det var omsatt selvstendige ytelser.

Det som ble prosedert i denne avgjørelsen var at enkelte ytelser kan være innsatsfaktorer i en annen og dermed integrert.

Konklusjonen ble at hele ytelsen ble avgiftspliktig. Løsningen til Høyesterett lå i hvordan de definerte ytelsen/produktet. De tok utgangspunkt i at for tilfeller der partene avtaler et sluttprodukt (en fysisk vare) så er det ytelsen/produktet som bestemmer hvilken merverdiavgift som skal beregnes på den samlede ytelsen.

### 3.1.3.2 Rt-2006-369 (Møller)

Saken gjaldt spørsmål om et selskap, Møller, som drev med salg og utleie av bil samt verkstedtjenester, pliktet å betale merverdiavgift når det ble stilt erstatningsbiler til disposisjon for bilkjøpere og verkstedkunder.

Spørsmålet ble om disponering av erstatningsbil for bilkjøpere og verkstedkunder skulle ses som en kostnad til oppfyllelse av verkstedtjenestene?

Av faktureringen overfor kundene ble det ikke spesifisert noe vederlag for bruken av erstatningsbil. Internt i selskapet ble bilbruken fakturert som omsetning i form av intern leie fra bilutleieavdelingen til de øvrige avdelinger med beregning av utgående merverdiavgift.

I avsnitt 39 fremgår det at; «Jeg er enig med staten i at mobilitetsgarantien i det vesentlige er en regulering av risikoen for fremtidige mangler ved at selger påtar seg naturaloppfyllelse av et eventuelt erstatningsansvar. Andre verkstedkunder får erstatningsbil når mislighold er på det rene. Ytelsen av erstatningsbil er i disse tilfellene en integrert del av salgs- eller verkstedvirksomheten – en kostnad med årsak i selskapets mislighold, jf. også Rt-2004-2000, avsnitt 40.» Det vil si at Høyesterett anså disponering av erstatningsbilen slik at den fremstod som en integrert del av driften, og ikke en selvstendig tilleggsytelse. Ordningen ble dermed avgiftspliktig, jf. mval. § 14 annet ledd nr. 5 slik bestemmelsen lød i årene 1995 og 1996.

Det ble i tillegg anført av Høyesterett at selv om det ble anført at avgift ved å stille erstatningsbil til disposisjon ville medføre dobbel avgiftsberegning, så ville det ikke stride mot lovens ordlyd. Førstvoterende viste også til Ole Gjems-Onstad og Tor Kildal, Lærebok i merverdiavgift, utg. 1996 s. 179, hvor det fremheves at det er et hovedprinsipp i systemet at merverdiavgiftsreglene ikke skal virke kumulativt, men at dette ikke er en konsekvent regel, slik at opphav til kumulative effekter kan være tilsiktet fra lovgivers side.

Etter en samlet vurdering anså Høyesterett disponeringen av leiebil som en kostnad til oppfyllelsen av verkstedtjenesten.

I denne avgjørelsen får man på mange måter en selvstendig ytelse, det vil si disponering av leiebil. Loven synes å ha stilt krav ikke bare om at leiebilen skal være en selvstendig ytelse, men i tillegg en selvstendig virksomhet, utleievirksomhet. Slik var det ikke i denne avgjørelsen. Leiebilen ble oppfattet som en kostnad til oppfyllelse av salgs- eller verkstedsytelsen og ikke en selvstendig ytelse. Etter den tidligere bestemmelsen i mval. 1969 § 14 (2) nr. 5 skulle det svares avgift som ved uttak når varen eller tjenesten ble brukt til personbefordring. Det at vederlaget ikke var spesifisert adskilt, talte for at leiebilen skulle anses som en del av verkstedvirksomheten.

#### 3.1.3.3 Rt-2009-1632 (Sundal Collier)

Saken gjaldt to verdipapirforetak (ABG Sundal Collier og Carnegie) som hadde ytet bistand under en fusjon. Saken gjelder gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift overfor to verdipapirforetak for mottatt vederlag for corporate finance tjenester i forbindelse med fusjon mellom to finansinstitusjoner. For det ene av foretakene, gjaldt det også for vederlaget for tilsvarende tjenester ved salg av to selskaper. Høyesterett tok utgangspunkt i EU-domstolens praksis.

Spørsmålet i saken var om det var omsatt både avgiftsfrie finansielle tjenester og avgiftspliktige rådgivningstjenester som skulle avgiftsbehandles særskilt, eller om tjenestene måtte bedømmes som en sammensatt ytelse. Det vil si om det foreligger en hovedytelse hvor sekundærytelsen inngår i hovedytelsen.

Det fremgår av forarbeidene at et vesentlig hensyn bak unntaket er at rettstilstanden skal være i samsvar med tilsvarende land, slik at reglene sikrer like konkurransevilkår.

Ved tolkning av det norske unntaket, søkte Høyesterett til utenlandske kilder, nærmere bestemt EU-domstolens tolkning av den tilsvarende bestemmelsen i EUs sjette avgiftsdirektiv.

Det understrekes i Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) side 124 at avgrensningen i stor grad vil «være sammenfallende med avgrensningen etter EFs sjette avgiftsdirektiv». Dette følges opp i Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 der det heter; «I Ot.prp. nr. 2 (2000- 2001) er det vist til at unntaket for finansielle tjenester er i samsvar med et lignende unntak i de fleste andre land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med. (...) Finansdepartementet har særlig sett hen til hvordan unntaket avgrenses i Sverige og Danmark.» Det er praksis ved EU-domstolen som vil få størst betydning for forståelsen av det tilsvarende avgiftsunntaket i Norge. Dette må særlig være tilfellet når det på dette området har vist seg vanskelig å etablere en ensartet praksis i EU-landene.

Det fremkommer i avsnitt 36 at det er unntakene fra det alminnelige prinsipp om at tjenesten er avgiftspliktig som må begrunnes, Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 104. Dette er i samsvar med praksis ved EU-domstolen, jf. EU-domstolen C-453/05 – Volker Ludwig 21. juni 2007 hvor det slås fast at unntaksbestemmelsene må fortolkes strengt, idet de må sees som unntak fra det alminnelige prinsipp om avgiftspliktige tjenester.

Partene er med mindre reservasjoner enige om at det i de aktuelle transaksjoner er ytet både meglertjenester og finansiell rådgivning, og at det må skje en samlet vurdering av hva som er det dominerende element ved de tjenester som er ytet i de aktuelle sammenhenger.

Det fremgår i avsnitt 50 at det må foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Dette følger av C-453/05- Volker Ludwig.

Det vises til avsnitt 52 for å vurdere om det foreligger selvstendige rådgivningstjenester. Det må først vurderes om det er grunnlag for å si om det er utført to selvstendige oppdrag, eller om tjenestene er slik knyttet sammen at de må anses som et sammensatt oppdrag.

Godtgjørelsen vil enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri i sin helhet, hvis de ulike tjenestene er knyttet slik sammen at det må ses som et sammensatt oppdrag.

Høyesterett viser til avsnitt 54 og 55 til støtte for sin vurdering av Volker Ludwig-dommens avsnitt 17 og 18 hvor det vises til sjette EU-direktiv artikkel 2, nr. 1. Der fremkommer det at ytelser bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus, men som økonomisk fremstår som en tjeneste, ikke bør «kunstig splittes opp». Videre fremgår det at en ytelse vil være hovedytelsen dersom den representerer et mål for gjennomsnittskunden, og at de andre ytelsene da anses som midler til å utnytte denne best mulig. Førstvoterende mener at denne vurderingen også er «dekkende for norsk rett.» Videre fremmer førstvoterende at det avgjørende er hvilke elementer som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjonen, og da vil formålet klart få betydning for vurderingen.

I avsnitt 56 tar førstvoterende stilling til om det er utført en meglerfunksjon, og eventuelt hva som var hovedytelsen i den samlede tjeneste.

Utgangspunktet for vurderingen må tas i de skriftlige avtalene, og de må leses på bakgrunn av hva som «fremstår som det mest nærliggende hensett til vanlig praksis i bransjen og omstendighetene i den konkrete sak.», jf. avsnitt 57.

Av avsnitt 90 og 92 fremgår det at rådgivningstjenesten fremstår som sekundær og er av underordnet karakter, som etter Volker Ludwig-dommen skal følge hovedytelsen. Megler-tjenesten fremstår etter omstendighetene som hovedytelsen, da formidlingen av aksjer var formålet med oppdraget.

Bedømmelsesspørsmålet i saken knyttes ikke til beregningsgrunnlaget, men til en bedømmelse av ytelsen. Bedømmelsen knyttes til om tjenestene utgjør et sammensatt oppdrag eller om det er omsatt flere selvstendige tjenester. Samtidig styres bedømmelsen av formålet bak unntaksregelen, slik at retten ikke kan sies å anvende en generell bedømmelses-norm.

Det var dissens i saken, 3-2. De kom til samme resultat, men mindretallet hadde en annen begrunnelse enn flertallets vurdering. Det vil bare gjøres rede for flertallets begrunnelse, da det er den begrunnelsen som har fått særlig verdi og prejudikatsvirkning for utviklingen av hovedytelseslæren.

#### 3.1.4 Selvstendige ytelser/tilleggsytelser – «sideordnet karakter»

Selvstendige ytelser/tilleggsytelser er der de aktuelle tjenestene ikke utgjør integrerende deler av et produkt. Det må da foretas en selvstendig vurdering av flere ytelser som er levert i en viss sammenheng, men som ikke fremstår som integrerende i ytelsen.

«Sammen med en avgiftspliktig levering kan selger levere en tjeneste som ligger utenfor avgiftsområdet eller en vare eller tjeneste som er fritatt fra avgiftsplikt. Hvis en avgiftsfri ytelse skjer for at selger skal kunne oppfylle avtalen som gjelder den avgiftspliktige leveringen, skal prisen for ytelsen medtas i selgers grunnlag for beregning av avgift (...). Men hvis dette ikke er tilfellet, vil det foreligge to adskilte omsetninger som skal avgiftsberegnes forskjellig – en ytelse er avgiftspliktig og en er avgiftsfri.»<sup>12</sup> Et eksempel på separate ytelser er ved bestilling av et hotellrom med tilhørende frokost. Selv om frokost som regel er inkludert når man bestiller hotellrom, anses dette allikevel som en egen ytelse. Hotellrommet kan bestilles for seg uten at man benytter seg av tilbudet om frokost. Om man bare kan benytte seg av frokosttilbudet dersom man ikke har bestilt hotellovernatting er derimot mer usikkert. Hotellet fakturerer selve hotellovernattingen med 8 % mva og frokosten med 25 % mva. De blir dermed behandlet som selvstendige ytelser.

Slik det fremgår av eksemplet så kan begge ytelsene være avgiftspliktige, men de er beregnet med ulike sats i forhold til hvilke bestemmelser som regulerer ytelsen. Det vil også i slike tilfeller være viktig å vurdere om de kan splittes i ulike avgiftssatser og dermed anses

---

<sup>12</sup> Refsland (2013) s. 149-150

som selvstendige ytelser som skal avgiftsberegnes særskilt. Hensynet til at det ikke skal skje en «kunstig oppsplitting» av vederlaget må også vurderes i forhold til om ytelsene skal avgiftsbehandles selvstendig.

Det vil i det følgende bli gjort rede for to lagmannsrettsdommer som har fått betydning der ytelsene skal vurderes særskilt, og der hovedytelseslæren ikke kommer til anvendelse. Det er Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) og Lb-2012-207392 (Polaris Media AS). Det er ingen Høyesterettsdommer som vurderer dette særskilt, og dermed trekkes det inn to lagmannsrettsdommer i stedet. Disse lagmannsrettsdommene får ikke prejudikatsverdi slik som Høyesterettsdommene ovenfor i punkt. 3.1.3, men de illustrerer hvorfor problemstillingen er vanskelig. Lagmannsrettens betydning som rettskilde har den som argumentativ kilde.

#### 3.1.4.1 Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter)

Saken gjaldt Tanum Ridesenter som tilbød private hesteeiere stallboksutleie, det vil si utleie av fast eiendom, og avtale om fôring, stell og trening av hestene.

Utleie av fast eiendom er unntatt merverdiavgift, mens avtalen om fôring, stell og trening av hestene ble ansett som avgiftspliktige tjenester.

Spørsmålet ble om ytelsene i avtalen om utleie av stallboks må vurderes som en tjeneste som faller inn under avgiftsplikten, eller om utleie av stallboksen skal ses som utleie av fast eiendom som er unntatt merverdiavgift.

Det ble utformet to standardavtaler, en for avtale om boksutleie og en fôravtale. Det fremgår av faktum i saken at grunnen til at det ble utformet to avtaler, var fordi det var avtaler med to forskjellige avgiftsgrunnlag. Av «avtalen om boksutleie» inngikk det ved siden av selve stallboksen og skap til oppbevaring av utstyr og vaskeplass også adgang til ridebane, galoppspor og ridehall. «Fôravtalen» forutsatte ved siden av selve foringen at det var inngått avtale om boksplass til den aktuelle hesten.



Det fremgår av lagmannsrettens vurdering at karakteren av ytelsene må vurderes uavhengig om det er inngått en eller flere avtaler. Det vil si å se på avtalene og de opplysningene som foreligger. Lagmannsretten mener etter dette at det foreligger leie av fast eiendom.

Lagmannsretten viser til at hva som regnes som utleie av fast eiendom omfatter svært forskjellige forhold, og at den får en vid anvendelse, jf. Thor Refsland: Merverdiavgiftsloven med kommentar, del I (1994) side 128. Boksleieavtalen må derfor isolert sett anses som en avtale om utleie av fast eiendom.

Videre ble spørsmålet om utleien kunne anses som en omkostning i forbindelse med den avgiftspliktige tjenesten.

Lagmannsretten oppfatter merverdiavgiftsloven slik at de enkelte ytelsene må vurderes for seg. Det er ikke uvanlig at det samtidig leveres flere ytelser, og at disse kan være av forskjellig avgiftsmessig karakter. Lagmannsretten viser til eksemplet hotellvirksomhet der betaling av rommet er avgiftsfrittatt (8 % mva), mens servering er avgiftspliktig (25 % mva).

Valgfrihet i forhold til om man også ville inngå avtale om fôr fikk ikke betydning for vurderingen.

Etter lagmannsrettens syn kan ikke bestemmelsene tolkes utvidende i den forstand at prinsippet om at ytelsene skifter karakter kan overføres til andre typer. Lagmannsretten kom til at det forelå to ytelser som fikk særskilt avgiftsbehandling.

Retten foretok en selvstendig vurdering av flere ytelser som ble levert i en viss sammenheng. Lagmannsretten kom til at de aktuelle tjenestene ikke utgjorde integrerte ytelser som kunne anses som et produkt, og at ytelsene skulle vurderes opp mot et nøytralitetsprinsipp slik at ytelsene skulle vurderes særskilt.

#### 3.1.4.2 Lb-2012-207392 (Polaris Media AS)

Saken gjaldt omsetning av papiravisen, Adresseavisen, og Adresseavisens elektroniske avis. Hovedspørsmålet var hvordan grunnlaget for beregning av merverdiavgift på omsetning av Adresseavisens e-avis i tilknytning til papirabonnenter skulle fastsettes.

Lagmannsretten legger til grunn at partene er enige om at e-avisen og papiravisen er to adskilte omsetningsobjekter, og at hovedytelseslæren ikke kommer til anvendelse.

Det legges til grunn for tolkningen at utgangspunktet for merverdiavgiftsretten befinner seg i legalitetsprinsippets kjerneområde, og at reglene som etablerer avgiftsplikten må tolkes stramt og med stor vekt på ordlyden. Ved tvil om bestemmelsens rekkevidde, bør tolkningen heller skje innskrenkende enn utvidende.

Videre var også pris et sentralt moment i vurderingen for å avgjøre om prisen på ytelsene var reell i forhold til å se på hvor selvstendige tjenestene var. Lagmannsretten viste til Merverdiavgiftshåndboken punkt 4-1.2 at det «må dreie seg om et reelt vederlag for en reell omsetning for at fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget skal være bindende for staten.»<sup>13</sup> Prisen på e-avisen som selvstendig ytelse ble satt tilnærmet lik pris på papirutgaven. Lagmannsretten la til grunn i sin vurdering at den avtalte prisen for e-avisen i begge tilfeller reflekterer omsetningsverdien i de to markedene.

Kontrollhensynet fikk ingen avgjørende betydning i avgjørelsen til lagmannsretten. Det var fordi lagmannsretten etter en konkret prøving av momentene i vurderingen, finner det klart at det ikke er grunnlag for å sette til side det avtalte vederlaget.

---

<sup>13</sup> Lb-2012-207392 (Polaris Media) side 6, første avsnitt.

Adresseavisens papirutgave og den elektroniske versjonen av Adresseavisen ble ansett for å være to selvstendige omsetningsobjekter.

## **4 Når skal flere ytelser vurderes selvstendig, og når skal de vurderes samlet**

### **4.1 Innledning**

Det vil i det følgende bli gjort rede for de momentene som er trukket inn ved vurdering av om ytelsene kommer inn under hovedytelselæren, eller om ytelsene må vurderes særskilt avgiftsmessig i rettspraksis.

Problemet er å fastsette når en leveranse bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus undergis en samlet avgiftsbehandling. Hovedytelselæren gir oss veiledning om hvordan man skal tilnærme seg dette spørsmålet. Derfor blir det viktig å se på hvilke momenter som taler for og hvilke som taler imot å bruke den ene eller andre tilnærmingen.

Det blir i det følgende trukket opp ulike momenter som er tillagt vekt i vurderingen i rettspraksis. I tillegg til å trekke inn momenter og hensyn fra Høyesterettsdommene som er nevnt ovenfor, samt to lagmannsrettsdommer som det er redegjort for under selvstendige ytelser som skal vurderes særskilt, ønsker jeg også trekkes inn hvilke momenter som har fått betydning i vurderingen i flere underrettsinstanser.

I forholdt til metode vil underrettsinstanser som ikke er nevnt tidligere, vil de bli gjort rede for med en kort skissering av faktum, i tillegg til hva som er rettslig interessant i dommen med hensyn til de konkrete momentene.

Det blir viktig å trekke ut de momentene som er trukket opp i rettspraksis for å se om en tilnærming er mer riktig enn en annen, eller om det blir en skjønnsmessig vurdering i hver

enkelt sak med tanke på hvilke momenter som trekkes inn. I tillegg kan man også spørre seg om det er noen momenter som får større vekt enn andre, samt hvilke momenter som eventuelt har en begrenset vekt i vurderingen.

Der hvor ytelsene fremstår som tilstrekkelig atskilt og ingen av dem fremstår som viktigst for kunden, vil man behøve å foreta en vurdering om de to selvstendige ytelser må behandles atskilt avgiftsrettslig. Dette vil bli nærmere drøftet i neste delkapittel.

## **4.2 Momenter i vurderingen**

### **4.2.1 Avtale og priser**

Det fremkommer i mval. § 4-2 første ledd at det som inngår i beregningsgrunnlaget fremgår av alle kostnadene ved oppfyllelsen av avtalen. Hva avtalen faktisk går ut på må dokumenteres, og fra det avgjøre skjønnsmessig om det foreligger en sammensatt ytelse som skal behandles enhetlig eller ytelser som skal vurderes særskilt. Utgangspunktet i alle avgjørelsene som er vurdert er nettopp hva som fremkommer av avtalen, det vil si realiteten av avtaleinngåelsen.

#### **A) Avtalen**

Det fremkommer at det ved vurderingen av avtalen er viktig å vurdere den dokumentasjonen som er gitt i de konkrete avtalene, det vil si hva som er realiteten av avtalen. Jf. Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) avsnitt 38.

De skriftlige avtalene må være utgangspunktet, slik at avtalen leses på bakgrunn av hva som er mest nærliggende i forhold til vanlig bransjepraksis og de omstendighetene som foreligger rundt avtalen, jf. Rt-2009-1632 (Sundal Collier) avsnitt 57.

For å trekke frem dommer der avtalen og pris har fremkommet som et moment i vurderingen i underinstansene, er det naturlig å foreta en drøftelse av LB-2008-184780 (Grieg Investor), LB-2004-45797 (Veidekke) og TOSLO-2011-1670 (Regus).

### **Lb-2008-184780 (Grieg Investor)**

Saken gjaldt et verdipapirforetak, Grieg Investor, som tilbød såkalte Forvaltnings Service Avtaler (videre omtalt som FSA-avtaler). Saken tok for seg spørsmålet om merverdiavgiftsplikt innen finansnæringen, nærmere bestemt avgrensningen av unntaket for finansielle tjenester i merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 4.

Grieg Investor yter to typer tjenester. Rådgivningstjenester som faktureres med merverdiavgift, og som utgjør en relativt begrenset del av selskapets virksomhet. Den andre tjenesten som denne avgjørelsen omhandler er FSA-avtaler, som da innebærer en sammensatt ytelse. Der selskapet har inngått FSA- avtaler, yter Grieg Investor både rådgivning og besørger ordreformidling ved de konkrete transaksjonene. Kunden inngår en samlet FSA-avtale med Grieg Investor, som da innebærer at vi da har to ytelser i samme leveranse, og må derfor vurderes i sammenheng.

Lagmannsretten mente at det dreiet seg om en sammensatt ytelse som burde behandles enhetlig, da det ifølge deres syn er naturlig å se det hele som én tjeneste. Ytelsene består delvis av et isolert avgiftsfritt element (ordreformidlingen) og delvis av et isolert sett avgiftspliktig element (rådgivningen).

Det vises til at avtalens varighet fikk betydning i vurderingen, da varigheten ved slike avtaler er to år, og da med automatisk fornyelse hvis ikke annet blir avtalt.

Det fremkommer i Ot.prp.nr.2 (2000-2001) kapittel 7.2.5.5 at; «Avgrensningen av unntaket vil videre innebære at omsetning for eksempel av tjenester som gjelder rådgivning, knyttet til kredittytelser som ikke ytes samtidig med kredittytelsen, blir merverdiavgiftspliktig,

mens rådgivning i direkte forbindelse med en kredittytelse vil bli avgiftsfri... (lagmannsrettens uthevninger).»

Lagmannsretten forstår denne forarbeidsuttalelsen slik at man mente å stille opp en generell regel om at rådgivningen – som i utgangspunktet er avgiftspliktig – er ytet i direkte forbindelse med en avgiftsfri tjeneste, blir også rådgivningen avgiftsfri.

I denne avgjørelsen ble det avgiftspliktige elementet betraktet som hovedytelsen, slik at hele vederlaget skulle beregnes med merverdiavgift. Omvendt blir ytelsen avgiftsfri dersom hovedytelsen var avgiftsfri. Lagmannsretten var enig med Grieg Investor i at legalitetsprinsippet tilsier en viss varsomhet med å tolke avgiftsbestemmelser til ugunst for den private part ved sammensatte ytelser, men at dette ikke kan anses som noen «klart innskrenkende fortolkning» av unntaket.

Som nevnt taler klare praktiske hensyn for «hovedytelsesmodellen», herunder at den gjelder begge veier. Et slikt hovedytelsessynspunkt er lagt til grunn i to lagmannsrettsdommer, Gulating lagmannsretts dom i RG-2006-250 (Cobra Club) og Borgarting lagmannsretts dom av 4. mai 2009 (Lb-2008-97733, Sundal Collier). Begge dommer anvendte hovedytelsessynspunktet til den private parts ugunst.

Lagmannsretten kom til den slutning at det dreide seg om en sammensatt ytelse, som isolert sett dels var avgiftsfri (ordreformidling) og dels var avgiftspliktig (rådgivning). Lagmannsretten fant videre at man måtte se på hvilke element som var å betrakte som hovedytelsen – den avgiftsfrie eller den avgiftspliktige del. I den foreliggende saken var dette den avgiftspliktige del, med den konsekvens at ytelsen var avgiftspliktig i si helhet.

Dette er en avgjørelse som uttrykkelig bygger på hovedytelseslæren. Lagmannsretten løfter frem hvilke hensyn og vurderingsmomenter som trekker i retning av bruken av denne læren. Her går retten til avtalen for å se hvordan denne skal oppfattes basert på en naturlig oppfatning av ytelsene. Videre fremmes hensynet til at det er en så nær sammenheng mel-

lom de to ytelsene, at det ikke er naturlig å betrakte dem som to selvstendige ytelser, slik at hovedytelseslæren skal anvendes.

### **Lb-2004-45797 (Veidekke)**

I denne dommen behandlet lagmannsretten spørsmålet om hvorvidt renter entreprenørskapet Veidekke mottok fra byggherrer som vederlag for at betaling for entreprisene fant sted ved eller etter ferdigstillelse, gikk inn i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift etter mval. § 18 annet ledd nr. 1. Veidekke hadde ytet finansiering til byggherrer i prosjekter der de selv var hovedentreprenør. Problemet var da å fastslå hva som fremgikk av avtalen.

For å løse dette spørsmålet gikk lagmannsretten til Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) som skulle vise seg å få stor betydning i deres vurdering. Etter Rt-2004-2000 avsnitt 33 og 34 skulle rettstilstanden være slik at dersom et avgiftsfritt element i en forpliktelse anses som nødvendig og integrert for å oppfylle et avgiftspliktig element i forpliktelsen, skal elementet ikke anses som en selvstendig yttelse, men regnes som en kostnad ved oppfyllelsen av avtalen.

Lagmannsretten fant det ikke tvilsomt at bestemmelsen innebar at isolert sett avgiftsfrie ytelser skulle inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, dersom ytelsene representerer en omkostning ved oppfyllelsen av en avtale som innebærer avgiftspliktig omsetning.

Et snevert avtalebegrep vil ikke tilfredsstille kontrollhensynet på grunn av de store mulighetene for omgåelser vil gi. Det vil således ikke være tilstrekkelig for å unngå avgiftsplikt at det er utformet to eller flere separerte avtaledokumenter. Lagmannsretten antok at det måtte bygges på et mer funksjonelt avtalebegrep, hvor det konkret måtte vurderes om det var slik nær sammenheng mellom den avgiftspliktige og den avgiftsfrie ytelsen, at det var naturlig å anse disse som en del av samme avtaleforhold i lovens forstand.

Finansieringsavtalene utgjorde ikke noe selvstendig økonomisk realitet i forholdet mellom Veidekke og de respektive byggherrer.

Lagmannsretten anførte at legalitetsprinsippet hadde betydelig vekt på skatte- og avgiftsområdet, men at det ikke kunne oppstilles en alminnelig regel som innebar at avgift ikke kunne ilegges dersom det rettslige grunnlaget for dette var uklart eller tvilsomt.

Retten kom til at finansieringen ble ansett som en kostnad til oppfyllelse av avtalen. Retten slo fast i sin vurdering at de ulike elementene som forelå i «avtalen» ikke kunne avgrenses av et formelt avtalebegrep. Så lenge elementene var nødvendige og integrerte i hverandre, ble de ansett å være en del av samme avtale. Avtalebegrepet fremgikk i denne saken som rent formelt, slik at den ikke hadde en reell betydning for om vederlaget kan ses samlet.

Lagmannsretten brukte Refsland m.fl., Merverdiavgiftsloven (kommentarutgave), del 1 (1974), side 519 i sin vurdering av mval. § 18; «Derfor er det nå nødvendig å slå fast om en ellers avgiftsfri ytelse inngår som en omkostning i forbindelse med den avgiftspliktige levering, slik at omkostningen skal med i avgiftsgrunnlaget, eller om det foreligger en selvstendig, avgiftsfri ytelse. (...) Likevel må det når levering av en tjeneste som ikke er pålagt avgiftsplikt, er koblet sammen med en avgiftspliktig levering, tas standpunkt til om tjenesten inngår som en omkostning ved den avgiftspliktige ytelsen. Er det tilfelle, kommer vederlaget for tjenesten med i avgiftsgrunnlaget. Hvis tjenesten derimot fremstår som et uavhengig, særskilt oppdrag, vil den være avgiftsfri.»

Et snevert avtalebegrep vil åpenbart ikke tilfredsstille kontrollhensynet, på grunn av de store muligheter for omgåelser ville gi. Det anses klart at det ikke kan bygges på et formelt avtalebegrep. Det kan således ikke være tilstrekkelig for å unngå avgiftsplikt at det er utformet to eller flere separate avtaledokumenter. Lagmannsretten antok at det måtte bygges på et mer funksjonelt avtalebegrep, hvor det konkret måtte vurderes om det var en slik nær sammenheng mellom den avgiftspliktige og den avgiftsfrie ytelsen, at det var mer naturlig å anse disse som en del av samme avtaleforhold i lovens forstand.



### **TOSLO-2011-1670 (Regus)**

Saken gjaldt Regus Business Centre Norge AS (videre omtalt som Regus) som drev utleie av kontorer med tilhørende kontortjenester. Kunden betalte for en grunnpakke som omfattet kontorplass, renhold, strøm, resepsjonstjenester, tilgang til fellesarealer og lignende. De fleste kundene betalte for en slik grunnpakke.

Sakens hovedspørsmål var om grunnpakken etter merverdiavgiftsloven utgjorde ett omsetningsobjekt som i sin helhet skal regnes som utleie av fast eiendom, eller om grunnpakken skulle deles inn i flere objekter for å skille mellom en avgiftsfri og en avgiftsbelagt del av grunnpakken.

Lagmannsretten kom til at omsetningen av grunnpakken i sin helhet fant sted som ledd i utleie av fast eiendom. Avgrensingen på hva som var avtalt mellom partene, og hva som ut i fra tjenestens art fremsto som mest naturlige avgrensningen av tjenesten fikk betydning som et moment i vurderingen.

Dersom man ønsker å se nærmere på selvstendige ytelser som leveres i sammenheng, er det naturlig å trekke inn sentrale dommer på området som LB-2001-00617 (Tanum Ridesenter).

I Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) fikk avtalen avgjørende betydningen i lagmannsrettens vurdering. Selv om det var inngått to avtaler, så var det realiteten av avtalen og de opplysninger som forelå rundt ytelsen som fikk avgjørende betydning.

Det som kan utledes etter vurdering av rettspraksis er at realiteten av avtalen får betydning i vurderingen til retten, noe som også samsvarer med mval. § 4-2 første ledd. Hvor mange avtaler det er inngått mellom partene får ikke betydning for om ytelsen skal behandles enhetlig i en sammensatt vurdering eller om ytelsene skal vurderes særskilt. Det viktige er hvordan avtalen oppfattes etter en naturlig vurdering av avtaledokumentene og forhold rundt avtalen. I både Grieg Investor og Veidekke-dommene anføres det at et snevert avta-

lebegrep ikke ville tilfredsstille kontrollhensynet på grunn av mulige omgåelser av merverdiavgiftsregelverket. Hvis avtaledokumentene viser at det foreligger en nær sammenheng mellom ytelsene, taler dette for en anvendelse av hovedytelseslæren.

## B) Pris

Spesielt der pris har blitt nevnt som et vurderingsmoment er i Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese), Lb-2008-184780 (Grieg Investor), Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) og Lb-2012-207392 (Polaris Media AS). Utgangspunktet for drøftelsen er at det i noen tilfeller vil være aktuelt å tillegge størrelsen på prisen vekt, der den er knyttet til den aktuelle tjenesten.

I Geelmuyden Kiese-dommen fremkom det i punkt 39 at det ble ytet to ytelser, de redaksjonelle og den tekniske produksjonen av publikasjonen. Disse ytelsene ble priset særskilt på fakturaen, men det fikk ikke betydning i den sammenheng om det var ytet en sammensatt ytelse som skal vurderes enhetlig eller ikke.

I Grieg Investor-dommen vektla retten at det årlige honorar som kunden betalte var helt upåvirket av antall transaksjoner som forelå, hvilket trakk i retning av at det ikke kunne være ordreformidlingen som var hovedytelsen.

I Tanum Ridesenter-dommen ble det anført at hvorvidt de ulike ytelsene prises under ett eller som to adskilte tjenester som utgangspunkt er av underordnet betydning. Ved vurderingen av selvstendige ytelser som vurderes særskilt, fikk ikke prisen betydning for utfallet.

I Polaris Media-dommen var prisen et sentralt moment i vurderingen. For å avgjøre hvor selvstendige ytelsene var, ble det reelt forholdet for hvordan prisen var satt på ytelsene vurdert. Lagmannsretten viste til Merverdiavgiftshåndboken (2012) punkt 4-1.2 at det må dreie seg om et reelt vederlag for en reell omsetning for at fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget skulle være bindende for staten. Lagmannsretten viste også til mval. §4-4 der samme forutsetning legges til grunn. «Av denne følger at beregningsgrunnlaget ikke kan settes lavere

enn omsetningsverdien der hvor det foreligger et interessefellesskap mellom leverandør og mottaker som må anses å kunne føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, i dette tilfellet et lavere vederlag og følger et lavere beregningsgrunnlag.»<sup>14</sup>

I avgjørelsen var pris et sentralt moment i vurderingen for å avgjøre om prisen på ytelsene var reell i forhold til å se på hvor selvstendige tjenestene var. Kontrollhensynet fikk ingen avgjørende betydning i avgjørelsen til lagmannsretten. Adresseavisens papirutgave og den elektroniske avisen ble ansett for å være to selvstendige omsetningsobjekter.

Ved fastsettelse av hva som inngår i beregningsgrunnlaget for sammensatte ytelser får pris betydning i forhold til hvordan ytelsene skal vurderes. Prisen alene anses ikke å få avgjørende vekt som moment ved fastsettelse av om man skal anvende en hovedytelseslære. Det er allikevel viktig å være klar over at pris må anses som et generelt moment som må vurderes i hver enkelt sak, da feil prissetting kan tyde på at ytelsenes vekt er beregnet feil.

Vurderingsmomentet som er hentet fra Merverdiavgiftshåndboken<sup>15</sup> får betydning for hvordan man vurderer prisen, nemlig at det skal foreligge et reelt vederlag for en reell omsetning. Det må vurderes i hver enkelt sak om prisen samsvarer med den reelle omsetningen av varer og tjenester. Dette er et moment som får betydning i vurderingen av både hovedytelseslæren og selvstendige ytelser med særskilt avgiftsbehandling. Hvorvidt de ulike elementene prises under ett eller som to adskilte tjenester er som utgangspunkt av underordnet betydning.

---

<sup>14</sup> Lb-2012-207392 (Polaris Media AS) s. 6 andre avsnitt.

<sup>15</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s. 317.

#### 4.2.2 Kan de ytes separat

Selvstendige ytelser/tilleggsytelser er der de aktuelle tjenestene ikke utgjør integrerende deler av et produkt. Det må da foretas en selvstendig vurdering av flere ytelser som er levert i en viss sammenheng, men som ikke fremstår som integrerende i ytelsen.

##### A) Eksempler på ytelser som kan ytes separat

Et eksempel er når man handler på REMA1000 hvor det er beregnet merverdiavgift på hver enkelt vare, men da ofte med ulike avgiftssatser. Her er det ingen som spør hvilken vare som fremstår som hovedvaren eller om en av varene anses som integrert i den andre og dermed får samme avgiftsbehandling.

Et annet eksempel er der man betaler for en guidet omvisning på et museum. Da kan kunden selv velge om han vil benytte seg av den guidede omvisningen og dermed betale for det, eller om han selv vil oppleve museet på egen hånd uten omvisning. I dette eksempelet blir omvisningen en selvstendig yttelse, men den forutsetter at man benytter seg av museet, ellers faller ytelsen bort. Ytelsene blir allikevel behandlet separat avgiftsmessig.

##### B) Lb-2001-00617 (Tanum Rideskole)

I Tanum Ridesenter ble det ytet to separate avtaler, en for fôr og en for utleie av stallboks. Inngåelsen av avtalen for fôr forutsatte at det ble inngått avtale om utleie av stallboks, slik at man ikke kan kjøpe ytelsen om fôr separat. Man kunne derimot inngå avtale alene om utleie av stallboks separat, uten at man måtte benytte seg av avtalen for fôr. Ytelsene i dette eksempelet kan derfor delvis ytes separat, delvis ikke.

Slik det fremgår av eksemplene ovenfor, så blir det i alle tilfeller hvor det foreligger flere ytelser med ulik avgiftssats som leveres sammen, behov for å vurdere om ytelsene anses som separate ytelser, og dermed får en særskilt avgiftsbehandling. Som eksemplene ovenfor viser kan ytelsene splittes helt i noen tilfeller, mens i andre tilfeller bare delvis. Det vil

si at det å kunne benytte seg av ytelsene separat er et moment i vurderingen, men den er ikke entydig i forhold til at dette er et forhold som får avgjørende betydning i vurderingen.

#### 4.2.3 Sett fra kundens side – objektiv vurdering

Gjennomsnittskundens hovedinteresse, det vil si hva er det kunden har hatt som intensjon ved å velge akkurat de eller de tjenestene, fremstår som et moment som har fått betydning i så å si alle sakene som er behandlet i hovedytelseslæren. Gjennomsnittskundens forventninger går igjen i rettspraksis og legger grunnlag for om ytelsene skal beregnes separat eller samlet.

Ved Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) ble det trukket frem hvordan de fleste kundene objektivt sett oppfattet tjenesten de kjøpte. Det at kunden ikke hadde kjennskap til hvilken bedrift som utførte selve trykkingen av publikasjonen, talte etter rettens vurdering for at kundens hovedinteresse bestod i det ferdige produktet.

I Rt-2009-1632 (Sundal Collier) fremgår det at hovedytelsen er det element det antas at gjennomsnittskundens hovedinteresse knytter seg til. I C-349/96 Card Protection Plan ble det fastslått at en ytelse skal anses som sekundær i forhold til en hovedytelse, dersom den ikke utgjør et mål i seg selv for kundene, men kun som et middel til å utnytte tjenesteytelsens hovedytelse på best mulige betingelser. Denne dommen er det delvis Volker Ludwigdommen bygger på, og som også Rt-2009-1632 (Sundal Collier) viser til i sin vurdering.

I Lb-2008-18480 (Grieg Investor) ble det som et moment i vurderingen lagt til grunn hva kunden primært var ute etter ved valg av tjenesten. Det var i denne saken den avgiftspliktige rådgivningen også ble ansett for å være hovedytelsen.

Gjennomsnittskundens hovedinteresse ved valg av ytelsen har også fått stor betydning i rettens vurdering i flere underinstanser, deriblant i Lb-2012-052697 (Bailine), TOSLO-2011-1670 (Regus) og RG-2006-250 (Cobra Club).

**Lb-2012-052697 (Bailine)**

Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak om etterberegning av merverdiavgift for Skandinaviske Helseservice AS (videre omtalt som SHS) og 55 Bailinesalonger, samt ileggelse av tilleggsavgift for enkelte salonger.

Saken gjaldt omsetning i to ledd. Det første leddet av omsetningen var et figurformingskonsept fra franchisegiver til 55 franchisetakere. Det andre omsetningsleddet gjaldt franchisetakernes omsetning av «Bailinemetoden» til kunder.

Franchisegivernes ytelse bestod av retten til å bruke navnet «Bailine», opplæring i «Bailinemetoden», leie av elektrosimulatorer og tilbud om etterutdanning. Franchisetakernes ytelse til kunden bestod hovedsakelig av tre elementer: Elektrosimulering med pads, kostholdsveiledning/undervisning og mental trening. Det fremkommer av saken at tjenesten ble solgt som ett produkt, slik at prisen refererer seg til alle elementene i ytelsen.

Hovedspørsmålet for begge ytelsene var om de skulle bedømmes som en sammensatt ytelse eller om ytelsene skulle vurderes særskilt, og om hovedytelseslæren kom til anvendelse i saken.

Retten kom til at SHS sin opplæring og etterutdanning skulle inngå i vederlaget, slik at hele ytelsen ble avgiftspliktig, i tråd med hovedytelseslæren. Videre kom retten til at de 55 franchisetakerne hvor ytelsen gikk ut på figurforming med elektrosimulering, og da at både undervisningen og treningen skulle konsumeres i denne. Ytelsen ble avgiftspliktig etter hovedytelseslæren.

Et moment som retten mente talte for bruken av hovedytelseslæren var hvordan kunden oppfattet tjenesten. Hovedytelsen vil være den del av ytelsen som for gjennomsnittskunden utgjør et mål i seg selv, mens de deler som er å anse som midler for å benytte hovedytelsen, vil regnes som sekundære ytelser. Til støtte for sitt standpunkt viser lagmannsretten til Rt-2009-1632 (Sundal Collier) og EU- domstolens avgjørelse i Volker Ludwig-dommen.

**RG-2006-250 (Cobra Club)**

Hovedspørsmålet i denne vurderingen var om en del av inngangspengene var unntatt merverdiavgift, da Cobra Club hevdet at kundene også betalte for klubbens pianobar, som ga gjestene tilgang til en unntatt «konsertarrangement», jf. da gjeldende § 5b første ledd nr. 5 (någjeldende § 3-7 første ledd).

Lagmannsretten besvarte dette benektende, og la til grunn at inngangspengene i sin helhet var avgiftspliktige, på bakgrunn av at musikkfremføringen ikke kunne ses som «hovedelementet i handlinga». For gjennomsnittskunden lå ikke deres interesse i klubbarens pianobar. Hovedinteressen var inngang til Cobra Club isolert sett. Dette momentet talte for at avgiften skulle beregnes i sin helhet med merverdiavgift, slik at dette momentet talte for en hovedytelseslære.

I TOSLO-2011-1670 (Regus) trakk tingretten frem et forhold i sin vurdering som var til støtte for en bruk av hovedytelseslæren for hvordan hovedinteressen til kunden fremstod. Gjennomsnittskundens hovedinteresse lå klart i tilgangen til et kontor. Det var i denne saken ikke naturlig å se omsetningen av grunnpakken som omsetning av flere selvstendige ytelser. Grunnpakken tilbys og betales for som et hele, uten at kunden kunne velge bort noen av tjenestene.

Ved vurderingen av gjennomsnittskundens hovedinteresse ved å velge akkurat den varen/tjenesten får ikke denne innvirkning ved vurderingen av selvstendige ytelser, og anses derfor som et avgjørende moment i vurderingen om det foreligger en hovedytelse. Det vil si den ytelsen som kunden objektivt sett anser for å være hovedytelsen vil bestemme avgiftsbehandlingen, da de andre ytelsene anses som sekundære, og inngår i samme avgiftsbehandling i en helhetlig vurdering. Det sentrale er dermed hva som fremstår som viktigst for kunden.

Til støtte for denne vurderingen følger også av de to nevnte EU-dommene, C-349/96 – Card Protection Plan og C-453/05 – Volker Ludwig, der det fremkommer at en ytelse vil være hovedytelsen dersom den representerer et mål for kunden i seg selv, og da slik at de andre ytelsene anses mer eller mindre som midler til å utnytte denne best mulig. Denne vurderingen er videreført i sin helhet i norsk rett, slik det fremgår av drøftelsen ovenfor.

#### 4.2.3.1 Markedsføring og innretning

##### A) Markedsføring

Hva en tjeneste er markedsført som, får spesielt betydning i vurderingen av hovedytelseslæren. Hvis det er en tjeneste som fremheves spesielt overfor kunden, typisk ved markedsføring, er dette et moment som går i retning av at dette er hovedytelsen.

Som eksempel på dette kan det trekkes inn følgende dommer:

Det fremkommer i Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) avsnitt 36-38 at hovedtyngden av den dokumentasjonen som er fremlagt, viste at selskapet også påtok seg ansvaret for trykkingen av publikasjonen. Kundene hadde heller ingen kunnskap om hvilken bedrift som foretok trykkingen av publikasjonene. Dette tyder på at tjenesten var markedsført som en tjeneste for kundene, og dette momentet fikk betydning i vurderingen.

I RG-2006-250 (Cobra Club) la retten vekt på at verken nattklubbens annonser eller reklamebrevet som ble sendt ut i forbindelse med åpningen tydet på at musikkfremføringer var et hovedelement. Markedsføringen talte dermed for at det forelå en ytelse, inngang til nattklubb.

I Lb-2012-052697 (Bailine) var et av momentene som trakk i retning av at det var en sammensatt ytelse som skulle behandles enhetlig, at tjenesten var markedsført som «figurforming for kvinner», og da ble spesielt elektrosimuleringen fremstilt for kundene.



Markedsføring er et moment som klart taler for hvilken ytelse som fremstår som hovedytelsen for kunden i den enkelte sak. Dette momentet kan gi klare indikasjoner på hva som anses som hovedytelsen, og hvordan de vil at kunden skal oppfatte ytelsen. Motsatt, om ytelsene markedsføres som selvstendige ytelser med forskjellige priser og ytelsene fremstår som selvstendige for kunden, taler dette for særskilt avgiftsbehandling.

#### B) Innretning

Det er bare ved vurdering av hovedytelseslæren at tilretteleggingen av tjenesten har fått betydning i vurderingen. Det er spesielt RG-2006-250 (Cobra Club) og Lb-2012-052697 (Bailine) hvor dette momentet ble trukket frem i vurderingen.

I Cobra Club-saken vurderte tingretten innretningen slik at scenen ikke var tilrettelagt i stor grad for konserter, slik at inngangsbilletten ble ansett for å være avgiftspliktig i sin helhet.

Tilsvarende moment ble også anvendt i Bailinesaken der det ble lagt vekt på at slanke-salongens innretning var med på å skape inntrykk av at det var elektrosimuleringen som var det sentrale konseptet, og ikke undervisningen eller treningen.

Dette er dermed et moment som kan få betydning i vurderingen, men som må inngå i en skjønnsmessig vurdering, da momentet alene ikke kan tillegges stor vekt. Dette kommer også av at momentet ikke er vurdert i Høyesterett, og momentet fremstår heller ikke som selvstendig i fremleggelsen av momentet i denne drøftelsen.

#### 4.2.4 Sluttprodukt

Hvilken betydning får det at kunden mottar et sluttprodukt?

I Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) ble det prosedert på at enkelte ytelser kan være innsatsfaktorer i en annen ytelse, og dermed inngår i den integrerte ytelsen. Forpliktelsen gikk ut på å produsere en publikasjon, og da kunne ikke de ulike elementene i publikasjonen

anses selvstendig omsatte ytelser. Løsningen til Høyesterett baserte seg på hvordan de definerte sluttproduktet. Det ble tatt utgangspunkt i når partene hadde avtalt et sluttprodukt (en fysisk vare), så er det å betrakte som ytelsen/produktet. Hadde det på den andre siden dreiet seg om ytelser som var av en mer sideordnet karakter, og som ikke var integrert i hverandre på en slik måte som dette, hadde det gått i retning av å vurdere ytelsene som to selvstendige ytelser som skulle behandles avgiftsrettslig særskilt. Se redegjørelse beskrevet i punkt. 3.1.3.1.

I TOSLO-2011-1670 (Regus) ble det omsatt en grunnpakke, som også kan ses som et sluttprodukt for kunden. Her ble ytelsene vurdert slik at kontortjenestene ved siden av utleie av kontorer ble sett på som sekundære i forhold til hovedytelsen som var utleien. For kunden var sluttproduktet med de overstående tjenestene viktig for valget av tjenesten. Momentet fikk dermed betydning for utfallet av tingrettens drøftelse, nemlig en anvendelse av hovedytelseslæren.

I Lb-2012-052697 (Bailine) ble det omsatt tre tjenester; elektrosimulering, kostholdsveiledning og trening. Her betaler kunden et vederlag for en sammensatt ytelse. Kundens hovedinteresse med å velge Bailine, er nettopp hvordan produktet fremstår for kunden som et sluttprodukt. Det vil si slanketjeneste/figurforming gjennom elektrosimulering.

Eksempler som også kan trekkes frem i forhold til betydningen av at kunden mottar et sluttprodukt, er ved tilvirkningskjøp eller ved at kunden kjøper et dataprogram som de får på CD. Ved det siste eksemplet så har man laget et dataprogram som ender som et ferdig produkt som så selges til en kunde. Tjenestene dataprogramøren har gjort før salget av det ferdige produktet blir avgiftsmessig integrert i sluttproduktet, og inngår dermed i samme avgiftssats. Tjenestene integreres da i et endelig fysisk produkt/en vare, som da blir sett på som en innsatsfaktor til det ferdige sluttproduktet.

Det at kunden mottar et sluttprodukt er et moment som taler for anvendelse av hovedytelseslæren, slik at ytelsene ikke bør tolkes separat. Kunden oppfatter ytelsen som en helhetlig

ytelse når de mottar et sluttprodukt, og de betaler en pris for ytelsen. Selv om ytelsene har ulik avgiftssats, taler momentet om at kunden mottar et sluttprodukt for anvendelse av hovedytelseslæren, slik at alle ytelsene følger hovedytelsens avgiftssats.

#### 4.2.5 Nødvendig- og integrert- momentet

Nødvendig- og integrertlæren kommer som tidligere nevnt fra Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese). I dag kan man anta at denne læren er videreført i en hovedytelseslære ved at man anvender dette som et konkret moment i vurderingen.

I Rt-2006-369 (Møller) viser førstvoterende til Geelmuyden Kiese avsnitt 40 til støtte i sin vurdering. Høyesterett anså disponeringen av erstatningsbilen slik at den fremstod som en integrert del av driften, og ikke som en selvstendig tilleggssytelse. Ordningen ble dermed avgiftspliktig.

I Lb-2004-45797 (Veidekke) gikk lagmannsretten til Geelmuyden Kiese, som fikk betydning i deres vurdering. Etter avsnitt 33 og 34 i Geelmuyden Kiese skulle rettstilstanden være slik at dersom et avgiftsfritt element i en forpliktelse anses som nødvendig og integrert for å oppfylle et avgiftspliktig element i forpliktelsen, skal elementet ikke anses som en selvstendig ytelse.

I Lb-2012-052697 (Bailine) viste lagmannsretten til støtte for at det forelå en hovedytelseslære til nødvendig- og integrert- momentet som kan utledes fra Geelmuyden Kiese-dommen, jf. avsnitt 40. Der var utgangspunktet at de ulike elementene ikke skal anses for å være omsatt som selvstendige ytelser, da det dreiet seg om ytelser som var av en mer sideordnet karakter og ikke kunne anses å være integrert i hverandre.

Dette momentet anvendes ikke i alle de dommene som det er redegjort for i oppgaven, men der den er anvendt har den fått betydning for utfallet av saken. Dette er et moment som kan anvendes for å skille hovedytelsen fra ytelser der de skal vurderes særskilt. Tilknytningen mellom ytelsene må vurderes om er tilstrekkelige for å anvende hovedytelseslæren. Slik det

fremgår av rettspraksis er dette et moment som kan tillegges vekt i vurderingen, både selvstendig og i tilknytning til andre momenter.

#### 4.2.6 Nøytralitetsprinsippets betydning

Et grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftssystemet er nøytralitetsprinsippet. Nøytralitetshensynet var også en viktig bakgrunn for merverdiavgiftsreformen i 2001, der avgiftsområdet ble utvidet til å omfatte langt flere tjenester enn tidligere.<sup>16</sup> Nøytralitetshensynet må tillegges stor vekt i forståelsen av merverdiavgiftssystemet og ved fortolkningen av enkeltregler.

I NOU nr. 11, 1990, s. 67 uttales det at det; «er, og bør fortsatt være, et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser underlegges samme avgiftsmessige behandling.». Det vil si at hensynet til konkurransemessig nøytralitet må veies opp mot bruken av en hovedytelseslære.

Nøytralitetsprinsippet går ut på at like ytelser skal behandles likt. Utgangspunktet for merverdiavgiftsloven er at alle tjenester er avgiftspliktige. Dette er bakgrunnen for at eventuelle fritak eller unntak fra merverdiavgift skal tolkes snevert.<sup>17</sup> Videre kan man i følge Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal utlede at; « Nøytralitetsprinsippet tilsier at ved sammensatte ytelser avgiftsbelegges hver enkelt ytelse for seg så langt transaksjonen lar seg dekomponere i atskilte ytelser». <sup>18</sup>

Prinsipielt ønsker man at all omsetning av varer og tjenester skal være avgiftspliktige. Det gir konkurransemessig like vilkår og man slipper avgrensningsproblemer; «En viktig målsetning for avgiftssystemet er at det skal virke konkurransenøytralt. Avgiftsbestemmelsene

---

<sup>16</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s. 6-7.

<sup>17</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 40-41.

<sup>18</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 41-42.

skal i minst mulig grad påvirke konkurranseforholdene mellom næringsdrivende. Det skal ikke være merverdiavgiften som gjør at den ene selgeren har en høyere pris enn den andre.»<sup>19</sup>

Nøytralitetsprinsippet går ut på at ved å legge merverdiavgift på transaksjoner av varer og tjenester generelt, så unngår man at avgiften påvirker konsumentenes valg.<sup>20</sup>

I Lb-2004-45797 (Veidekke) ble det vurdert at i den utstrekning en ikke avgiftspliktig ytel-  
se anses å inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift etter denne bestemmelse, vil  
den ulike avgiftsbehandlingen innebære brudd på nøytralitetsprinsippet for aktører som  
tilbyr separate tilsvarende tjenester. Hensynet til konkurransemessig nøytralitet på avgifts-  
rettens område har utvilsomt vært vektlagt av lovgiver, jf. blant annet uttalelser i Innstilling  
fra Skattekomiteen av 1966, punkt 1.3, side 88, Ot.prp.nr. 17 (1968-1969), side 43 og  
Ot.prp.nr.2 (2000-2001), punkt 3.2.1, side 21.

I Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) tilsa kontroll- og nøytralitetshensyn at partenes valg  
av avtalestruktur ikke kan være avgjørende for om man står overfor en eller flere ytelser.  
Dette er også utgangspunktet som kommer til uttrykk i rettspraksis.

Prinsippet om at alle ytelser helst bør være underlagt avgiftsplikt, blir et hensyn for lovgi-  
ver, men kan neppe anvendes ved tolkning av loven. Da det vil være i strid med legalitets-  
prinsippet.

Det er spesielt nøytralitetsprinsippet som har fått en tungtveiende anvendelse ved vurde-  
ringen av Tanum Ridesenter. Nøytralitetsprinsippet er et argument for at ytelsene skal vur-  
deres separat. Det vil si like ytelser skal behandles likt.

---

<sup>19</sup> Refsland (2013) s. 10-11.

<sup>20</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 40.

#### 4.2.7 Kunstig oppsplitting av vederlaget

Formålet med mval. § 4-2 er at ytelser ikke skal splittes opp i ulike leveranser for at de blir fritatt eller unntatt merverdiavgift.

I Rt-2009-1632 (Sundal Collier) viser Høyesterett til avsnitt 54 og 55 sin støtte for vurderingen til Volker Ludwig-dommen. Det anføres at der det er ytelser bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus, men som økonomisk fremstår som en tjeneste, ikke bør «kunstig splittes opp». Det må derfor gjøres en konkret vurdering for å vurdere hvordan ytelsen fremstår.

I Lb-2008-184780 (Grieg Investor) er momentet om at vederlaget ikke skal kunstig oppsplittes blitt tillagt vekt i vurderingen. Lagmannsretten har vurdert at der det foreligger en sammensatt ytelse som bør behandles enhetlig, så vil det være lite hensiktsmessig å splitte vederlaget slik en del blir avgiftspliktig og en del blir avgiftsfri. Dette følger av avgiftstekniske/rettstekniske hensyn. Videre fremgår det at klare praktiske hensyn taler for å benytte samme tilnærming som staten, nemlig det å se på hvilke hensyn som kan betegnes som hovedytelsen. Da blir enten hele ytelsen avgiftspliktig eller avgiftsfri.

I Lb-2012-052697 (Bailine) kom retten til at en forholdsmessig «oppsplitting» var uhensiktsmessig ut i fra hensynet til å kunne forvalte avgiftssystemet på en praktisk måte (avgiftstekniske/rettstekniske hensyn).

Slik det fremgår av disse tre dommene taler mye for at der en «oppsplitting» vil være kunstig eller uhensiktsmessig vil det være mest nærliggende å anføre et samlet vederlag. Hvordan kunden oppfatter tjenesten vil da også få betydning, det vil si hvordan den økonomisk fremstår. Dette momentet taler for å ikke dele opp vederlaget, slik at man her vil benytte seg av hovedytelseslæren. Dette må da vurderes skjønnsmessig i hver vurdering.

I Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) vurderte lagmannsretten det slik at ytelsene skulle vurderes særskilt. Her var det to avtaler som egentlig kunne vært inngått som en avtale.

Grunnen til at de ble splittet var fordi det forelå to forskjellige avgiftsgrunnlag, og de mente at dette da ville være mest hensiktsmessig. De var enige om at hovedytelseslæren ikke skulle få anvendelse i dette tilfellet. Her var ikke hensynet til at vederlaget ikke bør kunstig splittes opp gjeldende som et moment i denne vurderingen.

Momentet «kunstig oppsplitting» er blitt spesielt vektlagt som et moment i vurderingen av hovedytelseslæren, og fikk ikke betydning i vurderingen av selvstendige ytelser i Tanum Ridesenter-dommen. Der ytelsene skal vurderes særskilt kan et holdepunkt være at en splitting av vederlaget er et utgangspunkt der man vurderer selvstendige ytelse særskilt, da det vil virke uhensiktsmessig å samle et vederlag hvis kunden oppfatter det slik at de betaler for to selvstendige ytelser som har ulike priser.

#### 4.2.8 Ytelsens særpreg

Hva som gir særpreg til den sammensatte ytelsen, det vil si hvilket karaktertrekk som anses som det mest dominerende etter en helhetsvurdering, har fått betydning som et moment i Rt-2009-1632 (Sundal Collier) og Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese). At ytelsens særpreg har blitt tillagt vekt som moment i vurderingen i disse to høyesterettsdommene bør tillegges vekt i vurderingen.

I Sundal Collier-dommen la Høyesterett til grunn i sin vurdering at selvstendighetselementet i liten grad var til stede for to verdipapirforetak som bistod hver sin bank til en mulig fusjon mellom disse. Det som derimot «særpreget oppdraget (var) rådgivning og forhandlingsbistand», jf. avsnitt 64. Hele honoraret ble ansett som vederlag for en avgiftspliktig ytelse.

I Geelmuyden Kiese-dommen gikk ytelsen ut på rådgivning og en fysisk publisering til kunden. Rådgivningselementet ble ikke ansett som det dominerende elementet av ytelsen. Høyesterett fant at det skulle beregnes utgående avgift av det vederlaget som gjaldt rådgivningen. Retten kom til at når selskapet har påtatt seg ansvaret for å produsere en publisering, må utgangspunktet være at de ulike komponentene bak publikasjonen ikke kan anses

for å være omsatt som selvstendige ytelser. Publikasjonen av ytelsen ble ansett for å være det som særpreget ytelsen, slik at rådgivningen måtte anses som en innsatsfaktor til oppfyllelse av sluttproduktet.

Ytelsens særpreg ble anvendt i to Høyesterettsdommer som et argument for hva som skulle anses som hovedytelsen av det produktet/tjenesten som ble produsert. Det sentrale er hvilket karaktertrekk som etter en helhetsvurdering fremstår som det dominerende og dermed særpreger ytelsen. Dette momentet fikk betydning i rettens vurdering, men momentet får ikke alene avgjørende betydning. Det må ses i sammenheng med de andre momentene for å se om ytelsene kan behandles enhetlig i en sammensatt vurdering.

#### 4.2.9 Kvaliteten på produktet/tjenesten

Kvaliteten på produktet/tjenesten har blitt nevnt som et moment i Lb-2012-052697 (Bailine) og RG-2006-250 (Cobra Club).

I Bailine-dommen innrømmet salongene langt på vei at elektrosimuleringen som ble brukt ved figurforming ikke hadde slankende effekt. Kvaliteten på elektrosimuleringen ble av selskapet ansett mer som en gimmick, og de hevdet videre at den var en viktig motivasjonsfaktor for kundene som kjøpte tjenesten deres. Retten hevdet i sin vurdering at det ikke kunne være avgjørende at elektrosimuleringen ikke tjente sitt uttalte formål. Men fordi elektrosimuleringen stod sentralt i profileringen av konseptet, ble dette ansett som hovedytelsen. Kvaliteten på produktet ble dermed tillagt begrenset vekt.

I Cobra Club-dommen syntes forutsetningen å være at kvaliteten fikk begrenset betydning i rettens vurdering. Ett av spørsmålene var om inngangspengene til en nattklubb med piano-bar kunne kreves inn uten merverdiavgift isolert på den unntatte konsertopplevelsen. Dette besvarte retten benektende, da musikkelementet ikke kunne anses som hovedytelsen. Når det gjaldt kvaliteten på musikkinnslaget ble det presumert at man la «ikkje til grunn (at) fremføringa må halde særlege musikalske kvalitetsmål for å kunne godtekast.» Nøytrali-



tets- og effektivitetshensynet tilsa at ytelsens kvalitet ikke kunne tillegges avgjørende vekt i vurderingen.

Ytelsens kvalitet må som utgangspunkt etter drøftelsen ovenfor tillegges begrenset vekt i vurderingen av hva som er hovedytelsen, men momentet får betydning i forhold til å vurdere hvordan ytelsen fremstår for kunden. Dette er et moment som alene får begrenset vekt, men sammenholdt med for eksempel markedsføring og kundens objektive vurdering av produktet/tjenesten så kan momentet tillegges vekt i en helhetlig vurdering.

#### 4.2.10 Der flere ytelser danner en ny

Det er spesielt Lb-2012-052697 (Bailine) og Lb-2011-179629 (Regus) som er aktuell i forhold til vurdering av innvirkningen av dette momentet i vurderingen av om dette taler for eller imot anvendelse av hovedytelseslæren.

I Bailine-dommen fremstod ytelsen slik at franchisetakernes ytelse til kunden hovedsakelig bestod av tre elementer. Elektrosimulering med pads som skulle festes til kroppen, kostholdsveiledning/undervisning og trening. Her kom som nevnt tidligere lagmannsretten til at elektrosimuleringen fremstod som hovedytelsen. Så istedenfor å vurdere disse tre ytelsene særskilt, fremstod hele ytelsen som en slanketjeneste/«figurforming».

I Lb-2011-179629 (Regus) ble det ytet en grunnpakke der det inngikk leie av kontor med tilhørende tilgang til omfattende kontortjenester. Kontortjenestene omfattet renhold, strøm, resepsjonstjenester, tilgang til fellesarealer og lignende. Dette er tjenester som har ulike avgiftssatser, men som etter lagmannsrettens vurdering ble ansett som en ytelse, utleie av kontor. Kontortjenestene ble ansett for å være sekundære. Denne ytelsen omfattet mange ytelser, som da samlet fremstod som et «kontorhotell».

Vurderingene som har blitt gjort i forhold til om en ytelse har endret karakter ved å være en del av en større ytelse, fremstår som sentral for bedømmelsesnormen i merverdiavgiftsretten. Det er de samme problemstillingene som er knyttet opp til vurderingene gjort i Bailine-

og Regus-dommen. Det at en ytelse er sammensatt, behøver ikke å bety at ytelsens karakter forandres. I så fall er hensynet til riktig subsumsjon gjort seg gjeldende.

Hvis elementene i en sammensatt forpliktelse endrer karakter av å bli behandlet sammen, kan dette føre til at det kan bli vanskelig å vurdere om en riktig subsumsjon gjør seg gjeldende. Merverdiavgiftsretten bygger på et nøytralitetshensyn som tilsier at like ytelser skal behandles likt. Dette støter mot hensynet til at unntakene fra avgiftsplikten skal tolkes snevert. Dette følger av hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1. Det at elementene har endret karakter blir avgjørende for vurderingen av den offentligrettslige bedømmelsen.

Slik det fremgår av vurderingen gjort av retten i Bailine- og Regus-dommen, har det at ytelsene har fått karakter av å bli noe annet, ikke fått betydning for utfallet av resultatet. Det momentet taler for å bruke hovedytelselæren, slik at ytelsene ikke bør splittes opp i flere avgiftsgrunnlag.

#### 4.2.11 Legalitetsprinsippets innvirkning

Legalitetsprinsippet er sentralt for merverdiavgiften som offentlige rettsområde. Prinsippet går ut på at myndighetsutøvelse som griper inn i borgernes rettsfare, normalt må ha hjemmel i lov. Det vil si at et inngrep må ha tilstrekkelig lovhjemmel, ellers er inngrepet uberettiget.

I Lb-2004-45797 (Veidekke) fremkommer det at legalitetsprinsippet skal tillegges betydelig vekt på skatte- og avgiftsområdet, men at det ikke kan oppstilles som en alminnelig regel at det ikke kan tillegges avgift der det rettslige grunnlaget er uklart eller tvilsomt.

I Lb-2008-184786 (Grieg Investor) fremgår det at legalitetsprinsippet tilsier en viss varsomhet med å tolke avgiftsbestemmelser til ugunst for den private part. En anvendelse av hovedytelselæren til den private parts ugunst ved sammensatte ytelser er ikke i konflikt med legalitetsprinsippet, da det ikke anses som en klart innskrenkende fortolkning av det aktuelle unntaket. Hovedytelselæren er dermed ikke i konflikt med legalitetsprinsippet.

Det samme anføres også i RG-2006-250 (Cobra Club). I tillegg ga retten uttrykk for at læren også kan anvendes til gunst for den private part, det vil si dersom hovedytelsen er avgiftsfri, støter ikke læren mot legalitetsprinsippet.

Bruken av hovedytelseslæren støter dermed ikke an mot legalitetsprinsippet. Det vil si at tjenesten kan bli unntatt eller fritatt merverdiavgift, eller bli avgiftspliktig i sin helhet vil dermed ikke være i konflikt med legalitetsprinsippet. Dette prinsippet må imidlertid også ses i sammenheng med andre hensyn. Spesielt hensynet til forutsigbarhet får betydning i vurderingen av om bruken av hovedytelseslæren støter an mot legalitetsprinsippet. Forutsigbarhetshensynet tilsier at den næringsdrivende bør kunne forutse sin rettsstilling, slik at han beregner riktig avgift på tjenestene og/eller varene han selger.

#### 4.2.12 Provenyhensyn

Merverdiavgiften bæres av provenyhensynet. Formålet bak provenyhensynet er å skaffe det offentlige inntekt, og dette hensynet må ses i sammenheng med nøytralitetshensynet.

Merverdiavgift er en skatt på forbruk. For å gjelde forbruk er merverdiavgiften utformet slik at den enkelte avgiftspliktige, de næringsdrivende, skal innbetale avgiften av den merverdi de tilføyer varen eller tjenesten. Inngående merverdiavgift på alle innkjøp trekkes fra utgående merverdiavgift på salg, jf. mval. § 8-1. Formålet med mval. § 8-1 er å sørge for at det ikke betales merverdiavgift på mer enn den tilførte merverdi.<sup>21</sup>

Hvilken betydning provenyhensynet får i hver enkelt vurdering er vanskelig å si konkret, da dommene ikke nevner dette hensynet konkret i sine avgjørelser, men dette må sies å ligge som et overordnet hensyn.

---

<sup>21</sup> Gjems-Onstad (2012) s. 203.

I forhold til hovedytelseslæren kan provenyehensynet være en fordel for staten der den unntatte ytelsen er sekundær, slik at hele ytelse blir avgiftspliktig. Motsatt, der den avgiftspliktige ytelsen er sekundær, og hele ytelsen blir unntatt merverdiavgift.

Det som også kan få en negativ innvirkning er der andre avgiftspliktige ytelser «pakkes inn» i avgiftsunntatte ytelser, slik at hele ytelsen blir ansett som avgiftsunntatt, og at det dermed ikke skal beregnes merverdiavgift på omsetningen.

Det er vanskelig å si om dette taler for eller imot å benytte seg av hovedytelseslæren. Det vil på mange måter være enklere å dele opp ytelsen, slik at oppdeling av vederlaget skjer etter hvilken avgiftsstatus ytelsene har.

#### 4.2.13 Kontrollhensyn

Det fremkommer av mval. § 15-11 at den næringsdrivende har opplysnings – og bistandsplikt for avgiftsmyndighetenes kontrolladgang. Den ene gjelder plikten til å gi opplysninger om egne forhold og den andre omfatter plikten til å gi opplysninger om andres forhold. Det er da spesielt adgangen til at myndighetene kan avholde bokettersyn, foreta kontrollbesøk med videre hos alle avgiftssubjekter som er av interesse, jf. mval. § 15-11 første ledd.<sup>22</sup> Det er disse kontrollhensyn som har betydning for de næringsdrivende når de opplyser om sin næring, og hva deres ytelse faktisk går ut på fremkommer klart av de avtaledokument og salgsdokument som foreligger. Dette er et viktig hensyn, og som tillegges vekt i rettens vurdering slik det er eksempler på nedenfor.

I Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) trakk førstvoterende frem hensynet til dokumentasjon og kontrollopplysninger til grunn for sitt resultat. I de kontrollopplysningene som ble innhentet, ble det trukket frem hvordan de fleste kundene oppfattet produktet. Det at kunden ikke hadde kjennskap til hvilken bedrift som utførte trykkingen av publikasjonen talte for at

---

<sup>22</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s. 804-805.

kunden så ytelsen som en samlet ytelse som skulle vurderes enhetlig. Kontrollhensynet kan på denne måten ses i sammenheng med avtaleforholdet og gjennomsnittskundens oppfatning av ytelsen som kjøpes.

I Lb-2004-45797 (Veidekke) vurderte lagmannsretten om det var nærliggende å anta at selskapet først og fremst fokuserte på den samlede fortjeneste på det enkelte byggeprosjekt. Dette forhold sammenholdt med uklarhetene knyttet til beregningen av rentekompensasjonen fra byggherrene, innebar at kontrollhensynet gjorde seg sterkt gjeldende.

I Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) viste lagmannsretten til at hesteeiernes betaling av leie av stallboks og fôring måtte ses som betaling av to atskilte ytelser. Standpunktet til retten var at utleien ikke «endre(t) karakter i avgiftsrettslig forstand» ved at ridesenteret samtidig leverte fôringstjenester.

Kontrollhensyn tilsier at partenenes valg av avtalestruktur ikke kan være avgjørende for om man står ovenfor en eller flere ytelser. Kontrollhensynet slik det fremkommer i disse dommene kan tolkes slik at det er flere momenter som må vurderes i tilknytning til om dette hensynet anses oppfylt. Da spesielt med hensyn til hvordan dokumentasjonen fremkommer gjennom avtaler og tilhørende dokumentasjon og hvordan ytelsen fremstår ovenfor kunden.

#### 4.2.14 Oppsummering

Slik det fremgår av momentene overfor får man inntrykk av at de er særdeles skjønnsmessig. Ved vurderingen av hvilke momenter som kan anvendes for å anføre om man i den gitte situasjonen skal anvende hovedytelselæren, eller om ytelsene skal ses som selvstendige ytelser (som skal ha særskilt avgiftsbehandling), må man se på hvilke momenter og hensyn skal trekkes inn i vurderingen, og hvilke momenter skal tillegges mer avgjørende vekt enn andre. De momentene som er trukket opp, gir ikke en enhetlig vurderingsplattform i forhold til hvilke momenter som alltid skal vurderes og hvilken vekt de ulike momentene eventuell skal tillegges.

Avtaleforholdet mellom partene er sentralt, ved at vurderingen tas utgangspunkt i hva som er avtalt mellom partene, og hva som da fremstår som realiteten i denne. Prisen har også fått betydning i forhold til å fastsette om det foreligger et reelt vederlag for en reell omsetning. Dette må ses i sammenheng med kontrollhensynet.

I alle dommene som er vurdert ovenfor så er det spesielt hva gjennomsnittskundens hovedinteresse knytter seg til som alltid tillegges vekt i rettens vurdering. Dette taler for å vektlegge dette momentet betydelig vekt i vurderingen av hovedytelseslæren. Dette momentet kan ses i sammenheng med hvordan kunden oppfatter ytelsene som et sluttprodukt og hva som særpreger ytelsen. Videre vil også markedsføringen komme som et ledd i denne vurdering. Det vil si hvordan kunden oppfatter ytelsen.

Vurderingen av Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) får overføringsverdi som prejudikat for senere dommer, slik det spesielt fremkommer i drøftelsen i punkt 4.2.5. Nødvendig- og integrert- momentet har dermed fått betydning for vurderingen av hovedytelseslæren.

Hensynet til legalitetsprinsippet er også trukket inn i vurderingen. Slik det fremkommer i dommene som er redegjort for ovenfor så vil avgiftsbehandling til ugunst for den private part ikke innskrenke legalitetsprinsippet. Det vil si at hvis den sammensatte ytelsen blir helt avgiftspliktig, avgiftsfri eller avgiftsunntatt i sin helhet ikke strider mot legalitetsprinsippet.

Det er som det fremgår av drøftelsen mange momenter og hensyn som må vurderes i den enkelte behandlingen av sammensatte ytelser.

#### **4.3 Grensen mellom selvstendige ytelser som behandles særskilt og selvstendige ytelser som behandles sammensatt i en enhetlig vurdering**

I alle de overnevnte dommene har problemstillingen blitt aktuell der det foreligger flere ytelser med ulik avgiftsberegning. Der problemstillingen har vært aktuell, har det blitt vurdert om ytelsene kan ses i sammenheng eller om de skal vurderes særskilt. Der ytelsene

inngår i et samlet vederlag har det vært aktuelt å se på alle ytelsene som tilbys i samme vederlag for å vurdere avgiftsbehandlingen.

Når en ytelse består av elementer som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper, blir det et grunnleggende spørsmål om bedømmelsen skal styres av en overordnet norm, eller av de aktuelle lovbestemmelsene. Praksis bygger på at bedømmelsesnormen må utledes fra en samordning av både generelle og konkrete momenter og hensyn. Hensynet til forutsigbare og effektive bedømmelser gjør seg her gjeldende. Hvilke momenter og hensyn som har betydning og får verdi må avgjøres skjønnsmessig etter hvordan de er trukket frem i rettspraksis.

Fra både Lb-2012-207392 (Polaris Media) og Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter) fremstår utgangspunktet som at i saker der ytelsene fremstår som selvstendige nok, er utgangspunktet en oppsplitting av vederlaget, selv om ytelsene leveres sammen. Det kan spørres om ytelsene fra Polaris Media og Tanum Ridesenter fremstod som mer selvstendige enn de avgjørelsene som er vurdert ovenfor av hovedytelselæren. Spørsmålet er da hvor man kan trekke skillet.

En linje som kan trekkes ut av hovedytelselæren er at tilknytningen mellom ytelsene fremstår som sterkere og mer enhetlig og sammensatt etter de vurderingene som er gjort av retten i de ulike avgjørelsene.

Et eksempel kan trekkes fra Lb-2012-052697 (Bailine) der ytelsen i sin helhet ble markedsført som en helhetlig ytelse og gjennomsnittskunden forstod det slik at «figurforming» gjennom elektrosimulering med pads var hovedytelsen. Det ble også betalt og avtalt en pris for den enhetlige ytelsen, noe som talte for anvendelse av hovedytelselæren..

Et eksempel på dette skillet er dersom man kjøper et heiskort til alpinanlegg, hvor man i tillegg kan kjøpe med et separat kortfeste. Heiskortet har en sats på 8 %, men man må da spørre seg om hvilken sats det separate kortfestet skal ha (heiskortet anses som person-

transport og får derfor en 8 % sats). Hva blir betydningen av om kortfestet følger med eller om det betales separat? Man kan tenke seg at kortfestet fulgte med uten ytterligere betaling ved kjøp av dagskort som koster 200 kroner (eks. mva), men hvor kortfestet i seg selv koster 20 kroner (eks. mva). Vil i så fall alpinanlegget foreta et skille i sitt finansregnskap slik at de beregner 25 % av de 20 kronene og 8 % av de 180 kronene når de selger dagskort? I slike tilfeller kan mye tale for at hovedytelseslæren kommer til anvendelse, slik at man beregner 8 % på hele summen når man betaler for sluttproduktet. Hvis man på den andre siden betaler 20 kroner for å få et separat kortfeste, tyder mye på at ytelsene skal vurderes særskilt da man kan velge å kjøpe ytelsen eller ikke. Kortfestet kan også anvendes på nytt ved et hvilket som helst alpintsender, og trenger heller ikke å benyttes sammen med heiskortet, noe som tyder på at det mest fornuftige ville være at det separate kortfeste skal beregnes med en sats på 25 %, mens dagskortet skal beregnes med en sats på 8 %.

Av de eksemplene som er vurdert tyder mye på at grensen mellom om ytelser skal anses som å inngå i en hovedytelseslære, eller om ytelsene skal vurderes avgiftsmessig særskilt, vil måtte vurderes konkret i hvert tilfelle. Det blir dermed en svært skjønnsmessig vurdering, hvor momentene må prøves opp i mot hverandre og i sammenheng for å finne den beste løsningen.



## 5 Konklusjon

Når en ytelse består av elementer som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper, blir et grunnleggende spørsmål om bedømmelsen skal styres av en overordnet norm. Praksis bygger på at bedømmelsesnormen må utledes fra en vurdering av de momentene som foreligger i rettspraksis. Ved siden av må man vurdere generelle og konkrete hensyn bak bestemmelsene i merverdiavgiftsloven opp mot den rettspraksis, forvaltningspraksis og EU-rett som foreligger for å fastsette hva som skal inngå ved merverdiavgiftsgrunnlaget for sammensatte ytelser.

Det vil i det følgende bli vurdert hvilken betydning reelle hensyn får i vurderingen av hovedytelseslæren, og det vil bli vurdert om det allerede finnes kodifiseringer av hovedytelseslæren i norske lovbestemmelser. Avslutningsvis vil hovedlinjene i oppgaven bli trukket opp i punkt. 5.3.

### 5.1 Reelle hensyn

Ved tolkning av mval. §§ 4-1 og 4-2 som omhandler beregningsgrunnlaget for sammensatte ytelser bør hensynet til at tolkningsresultatet skal være rimelig og hensiktsmessig få betydning i vurderingen.

Det er tidligere i oppgaven redegjort for tre ulike retninger om hvordan avgrensningen av beregningsgrunnlaget kan deles inn etter hvordan ytelsen fremstår. Det vil kunne betegnes som en «smitteregul», hovedytelseslære eller som selvstendige ytelser hvor det leveres varer/tjenester i sammenheng med ulik avgiftsstatus. I drøftelsen har det blitt lagt vekt på hvilke vurderingsmomenter som har fått betydning når man skal vurdere om man bør anvende en hovedytelseslære eller vurdere ytelsene særskilt. Da mval. §§ 4-1 og 4-2 ikke gir noe bestemt svar, er det aktuelt å bygge på disse momentene og reelle hensyn da loven åpner for dette.

For å vurdere hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget, går problemstillingen ut på at der det er flere ytelser med ulik avgiftsbehandling, vil dette skape problemer i forhold til hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget. Det er da viktig å kunne se hvilke hensyn som ligger bak et eventuelt fritak eller unntak fra merverdiavgiftsloven.

En generell avgiftsplikt vil gi færre avgrensningsproblemer og en enklere praktisering av regelverket, og vil gjøre mulighetene for avgiftsmotiverte tilpasninger og unndragelser mindre.

Videre vil en generell avgiftsplikt bringe merverdiavgiftsregelverket i samsvar med regelverket i andre land. Selv om merverdiavgiftsretten er en avgift på innenlandsk forbruk, bør de norske reglene harmonisere med de avgiftsreglene som finnes i EU, da dagens regler kan føre til konkurransevridding til fordel for utenlandske markeder. Dette kan både ramme virksomheter med omsetning i utlandet og utenlandske virksomheter med omsetning i Norge.

Det kan også være betimelig å trekke inn utenlandsk rett og trekke sammenligninger til norsk rett, av den grunn at der det skjer forandringer i utlandet vil indikere behov for tilsvarende justeringer i Norge.

Et reelt hensyn som også har betydning i merverdiavgiftsloven er at bestemmelsene skal være enkle å praktisere, noe som også var hensikten bak Merverdiavgiftsreformen i 2001, og som også er videreført i nyeste lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58.<sup>23</sup> Det kan derfor være problematisk å ha en så skjønnsmessig vurdering når man skal behandle hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget ved sammensatte ytelser. På merverdiavgiftsområdet kan det få stor betydning for den næringsdrivende hvordan de skal avgiftsbehandle sine varer og tjenester. Mye taler derfor for at en mer enhetlig vurdering bør fastsettes, slik at

---

<sup>23</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s. 7 og 8.

hensynet til at bestemmelsene blir enklere å praktisere og hensynet til forutberegnelighet blir ivarettatt.

## 5.2 Kodifisering av hovedytelseslæren

Det er spesielt merverdiavgiftsloven §§ 3-5 og 3-11 som må legges til grunn for å vurdere om en kodifisering av hovedytelseslæren i merverdiavgiftsloven allerede foreligger.

Spørsmålet blir om det allerede foreligger en kodifisering av hovedytelseslæren. Hvis ja, må man spørre seg om dette få betydning for vurderingen om det kan benyttes en generell ulovfestet hovedytelseslære på sammensatte ytelser i merverdiavgiftsretten.

I mval. § 3-5 første og annet ledd står det at; «(1) Omsetning og formidling av undervisningstjenester er unntatt fra loven. (2) Unntaket omfatter også andre varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester.» Første ledd fremstår da som en hovedytelse, mens annet ledd fremstår som en sekundær ytelse som skal inngå i samme avgiftsbehandling som hovedytelsen, og bli unntatt merverdiavgift i sin helhet. Hensynet bak annet ledd er at man i størst mulig grad bør unngå konkurransevridding i forhold til andre som omsetter tilsvarende varer og tjenester, men uttrykket må tolkes snevert. Skattedirektoratet har lagt til grunn at uttrykket «et naturlig ledd i» i praksis betyr tilnærminingsvis det samme som «et nødvendig ledd i». Dette harmonerer med uttalelsen i Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.2.4.5 om at unntaket ikke omfatter undervisningsinstitusjonens omsetning av skrivemateriell eller kioskvarer.<sup>24</sup>

I mval. § 3-11 første ledd, annet punktum fremkommer det at; «Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.» I Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) vises det til unntaket for omsetning av fast eiendom er i samsvar med bestemmelsene i Sverige, Danmark og Finland.

---

<sup>24</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 9. utg. (2013) s.149.

Et eksempel fra rettspraksis er TOSLO-2011-1670 (Regus). Her fikk et tilfelle hvor man drev utleie av kontorplasser med tilhørende tilleggssytelser som selskapet solgte som «en pakke» med en enhetlig avgiftsmessig behandling. Tilleggssytelsene ble ansett som en «nødvendig og integrert» del av tjenesten, slik at det skulle være en avgiftsbehandling. Det vil si at de tilhørende tjenestene ble ansett for å være et ledd i utleien av kontorplassen, slik at de skulle avgiftsberegnes samlet i en enhetlig vurdering. Det ble anført en hovedytelseslære. Vurderingen gjort i Regus-dommen samsvarer på mange måter med bestemmelsen i mval. § 3-11 første ledd, annet punktum.

Mye taler for at det allerede finnes kodifiseringer av hovedytelseslæren i merverdiavgiftsloven, spesielt gjennom mval. §§ 3-5 og 3-11 som har blitt drøftet kort ovenfor. Denne kodifiseringen ved siden av rettspraksis og forvaltningspraksis taler for at en generell hovedytelseslære kan anvendes på sammensatte ytelser i merverdiavgiftsretten.

### **5.3 Avslutning**

Merverdiavgift som rettsområde er omfattende og ofte gjenstand for endringer. Derfor kan det være krevende å fastsette hva de aktuelle bestemmelsene går ut på og hvilke momenter og hensyn som skal innfortolkes i vurderingen av bestemmelsene. Det har derfor vært viktig å trekke frem aktuell forvaltningspraksis, rettspraksis og EU-rett, og utlede hensyn og vurderingsmomenter ut fra disse.

Gjennomgangen av rettspraksis i kapittel 3 og 4 viser at bedømmelses spørsmålet delvis løses av ulike tilnærminger og delvis av ulike kombinasjoner. Det er av denne grunn vanskelig å fastsette en enhetlig lære ut fra den rettspraksis som foreligger på dette området.

I forhold til den rettslige tilnærming må det først påvises to eller flere elementer med ulik merverdiavgiftsstatus. Det er bare da det er relevant å diskutere en hovedytelseslære. Den største innvirkningen hovedytelseslæren har er at en sammensatt ytelse kan bli helt unntatt eller fritatt merverdiavgift, eller at ytelsen vil bli avgiftspliktig i sin helhet. I drøftelsen av

legalitetsprinsippet i punkt. 4.2.11, så støter ikke en slik utvidende tolkning an mot legalitetsprinsippet.

Tidligere i oppgaven er det blitt drøftet om hovedytelseslæren kan brukes som et selvstendig juridisk grunnlag ved vurderingen av hva som skal inngå i merverdiavgiftsgrunnlaget ved sammensatte ytelser. En bruk av hovedytelseslæren bidrar med løsningsnormer som ikke følger direkte av merverdiavgiftsloven. Mye tyder på at hovedytelseslæren nå anvendes i vurderingen av sammensatte ytelser, og at læren har innfortolket nødvendig- og integrert- læren som et moment i vurderingen av hovedytelseslæren. Av den rettspraksis som er fremlagt og vurdert i denne oppgaven fremstår hovedytelseslæren som et eget selvstendig juridisk grunnlag.

Den skjønnsmessige vurderingen som kan trekkes ut av den aktuelle rettspraksisen viser til flere momenter som har fått betydning i rettens vurdering, og som er drøftet i kapittel 4 i denne oppgaven. Det er viktig å merke seg at den vanskelige skjønnsmessige vurderingen ikke viser til en enhetlig konklusjon. Det finnes heller ikke et konkret prinsipp og konkrete momenter som viser tydelig hvordan man skal vurdere ytelsen. De typetilfellene som fremkommer av relevant praksis og drøftelsen skjer ut i fra de relevante momenter som kan utledes fra disse dommene. Utfallet må derfor bli en konkret vurdering fra sak til sak.

Hovedytelseslæren i EU er ikke sammenfallende med hovedytelseslæren i Norge, men den er en viktig inspirasjon til hvordan den skal anvendes i norsk rett. Både EU-retten og den offentlige forvaltningens synspunkt har betydning i forhold til hvilken lære som anses som riktig lære. Hensynet til disse standpunktene bør være en indikator for hvordan loven skal forstås selv om de ikke kan tillegges autoritativ vekt. Hovedytelseslærens anvendelse og hvilke momenter som skal inngå i vurderingen har blitt videreutviklet i norsk rettspraksis og forvaltningspraksis, og læren anses dermed ikke lik.

Det er hovedsakelig to forhold som skiller seg spesielt ut i overstående vurderinger i kapittel 3 og 4, og det er hvordan man skal skille mellom sammensatte ytelser som skal vurderes

sammensatt, og når man skal vurdere ytelsene særskilt. Dette har resultert i usikkerhet rundt hvordan man skal skille disse fra hverandre. For å besvare den innledende problemstillingen, har jeg i løpet av denne oppgaven foretatt en omfattende drøftelse rundt de vurderinger som er gjort i ulike tilfeller der ytelser med ulik avgiftsstatus skal inngå i vurderingen av hovedytelseslæren, eller om de skal vurderes avgiftsmessig særskilt. For å løse dette spørsmålet må man stille seg flere spørsmål, blant annet hvor nær tilknytning er det mellom ytelsene og om ytelsene kan splittes opp i ulike avgiftssatser, eller om ytelsene bør vurderes i en sammensatt ytelse. Det kan utledes fra momentene som er fremstilt og vurdert i kapittel 4 at dette skillet er skjønnsmessig, og må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Videre må de ulike momentene som er hentet fra rettspraksis og forvaltningspraksis legges til grunn i vurderingen. Disse momentene må vurderes opp mot hverandre, og i sammenheng for å komme til et best mulig resultat.

Avslutningsvis kan man konkludere med at dette er et krevende rettsområde, da hensynet til forutberegnelighet og effektiv bedømmelse er vanskelig å ivareta ved det ikke finnes konkrete holdepunkter og momenter som skal vurderes i hvert tilfelle, og at vurderingen derfor må bli skjønnsmessig i hvert tilfelle. Konsekvensen av dette er at det kan være vanskelig for de næringsdrivende å forutse sin rettsstilling når en enhetlig lære ikke foreligger. Det blir også problematisk for forvaltningen, da de skal forholde seg til presedens og likebehandling i sin behandling av hva som skal inngå i det samlede vederlaget. Det blir derfor spesielt viktig med en klargjøring for de næringsdrivende og forvaltningen, slik at de kan innrette seg etter en enhetlig lære.

## 6 Litteraturliste

### Lover

*Lov om merverdiavgift* av 19. juni 2009 nr. 58

### Forarbeider

NOU nr. 11 (1990): *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester*

Ot.prp.nr. 76 (2008-2009): *Om lov om merverdiavgift*

### Praksis

Lb-2001-00617 (Tanum Ridesenter)

Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese)

Lb-2004-45797 (Veidekke)

RG-2006-250 (Cobra Club)

Rt-2006-369 (Møller)

Lb-2008-184780 (Grieg Investor)

Rt-2009-1632 (Sundal Collier)

TOSLO-2011-1670 (Regus)

Lb-2012-052697 (Bailine)

Lb-2012-207392 (Polaris Media AS)

C-349/96 – Card Protection Plan

C-453/05 - Volker Ludwig

### Litteratur

Andenæs, Mads Henry: *Rettskildelære*. 2. utgave. Oslo 2003

Den norske Revisorforening: *Merverdiavgiftsloven – en presentasjon*. 4. utg. Oslo 2012

Eckhoff, Torstein: *Rettskildelære*. 5. utg. Oslo 2001

Gjems-Onstad, Ole og Aasprong Dyrnes, Cecilie og Kildal, Tor S: *Praktisk merverdiavgiftsrett*. 1. utg. 1. opplag. Oslo 2012

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S: *Lærebok i merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven 2009*. 3. utgave, 2. opplag. Oslo 2010

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S: *MVA-kommentaren*. 4. utg. Oslo 2011

Kristoffersen, Trond: *Merverdiavgift Lærebok*. 2. utg. Bergen 2011

Refsland, Tor og Alvsåker, Hilde: *Lærebok i Merverdiavgift – innføring i merverdiavgift*. 10. utg. Oslo 2013

Skatteetaten: *Merverdiavgiftshåndboken*. 9. utgave. Oslo 2013